

Regeringens proposition 1995/96:109

Prop. 1995/96:109

Skattelättnad för riskkapital, m.m

Prop.
1995/96:109

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 6 november 1995

Mona Sahlin

Laila Freivalds
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslår regeringen ett antal åtgärder för att stimulera de små och medelstora företagens försörjning av riskkapital i avvaktan på mer långsiktiga lösningar. Förslagen är anpassade till förutsättningarna för respektive företagsformer.

I fråga om företag som drivs i aktiebolagsform föreslås ett tillfälligt system med skattereduktion för riskkapitalinvesteringar. Enligt förslaget skall privatpersoner som köper nyemitterade aktier i onoterade bolag ges en skattelättnad motsvarande 30 % av anskaffningskostnaden upp till 100 000 kr. Vid en senare försäljning medges likväl fullt avdrag för anskaffningskostnaden. En förutsättning är att aktierna behålls i minst fem år. Skattelättnaden kan ges även åt ägare till fåmansföretag. Skattelättnaden gäller aktieköp om sammanlagt högst 100 000 kr under tidsperioden januari 1996 – december 1997. Ekonomiska föreningar omfattas inte av riskkapitalavdraget utan föreslås i stället få rätt till avdrag för insatsutdelning. Underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet föreslås med vissa begränsningar få kvittas mot andra förvärvsinkomster.

I propositionen föreslås även vissa förändringar i regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag. Den väsentliga ändringen avser att tillämpningsområdet för regelsystemet ges en utformning som bättre överensstämmer med den som var avsedd i 1990 års skattereform. Reglerna tillämpas i dag när aktieägaren är verksam i ett fåmansföretag eller i ett koncernföretag. De bör emellertid tillämpas också när aktieägaren är verksam i ett företag som inte är ett koncernföretag, i vilket han indirekt äger aktier under förutsättning att aktieägaren har ett reellt inflytande även i

det företaget. Vidare föreslås att även utländska företag skall kunna utgöra fåmansföretag. I förtydligande syfte föreslås redaktionella ändringar i regelsystemet. I övrigt föreslås vissa ändringar för beskattningen av vinst vid avyttring av andel i handelsbolag som äger aktier i ett fåmansföretag. Prop. 1995/96:109

Slutligen föreslås en begränsning av avdragsramen för representationsutgifter.

Innehållsförteckning

Prop. 1995/96:109

1	Förslag till riksdagsbeslut	5
2	Lagtext	
2.1	Förslag till lag om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar	6
2.2	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	11
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	13
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	16
2.5	Förslag till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	31
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:00) om ändring i lagen (1994:1915) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	32
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	35
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall	40
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	42
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag	43
3	Ärendet och dess beredning	44
4	Skattereduktion för riskkapitalinvesteringar	45
4.1	Allmänna synpunkter	45
4.2	Förslagets allmänna utformning	47
4.3	Förutsättningar för skattereduktion	48
4.4	Reavinstbeskattningen	52
4.5	Ansökan, beslut och kontroll	53
4.6	Omprövning och straffansvar	55
4.7	Förenlighet med EG:s regelverk	57
5	Ekonomiska föreningar	58
6	Kvittning av underskott	59
7	Beskattning av ägare i fåmansföretag	60
7.1	Gällande regler	60
7.2	Allmänna utgångspunkter	64
7.3	Tillämpningsområdet för 3 § 12 mom. SIL	66

7.4	Överlåtelse av andel i handelsbolag som äger aktier, m.m.	70	Prop. 1995/96:109
7.5	Lagtekniska justeringar	74	
8	Begränsning av avdragsramen för representation	75	
9	Budgeteffekter	76	
9.1	Skattereduktion för riskkapitalinvesteringar	77	
9.2	Ekonomiska föreningar	77	
9.3	Kvittning av underskott	78	
9.4	Beskattning av ägare i fåmansföretag	78	
9.5	Begränsning av avdragsramen för representation	78	
9.6	Effekter för skatteförvaltningen och domstolsväsendet	78	
9.7	Sammanfattning	79	
10	Författningskommentar	80	
10.1	Lagen om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar	80	
10.2	Kommunalskattelagen (1928:370)	86	
10.3	Lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	86	
10.4	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	87	
10.5	Skatteregisterlagen (1980:343)	94	
10.6	Lagen (1994:1915) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	94	
10.7	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	94	
10.8	Lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall	94	
10.9	Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	95	
10.10	Lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag	95	
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Riskkapitalavdrag – En modell för skattelättnader i små industriföretag	96	
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser	98	
Bilaga 3	Remitterade lagförslag	99	
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	114	
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanser	120	
Bilaga 6	Remitterade lagförslag	121	
Bilaga 7	Lagrådets yttrande	134	
	Utdrag ur protokoll vid regerings-sammanträde den 6 november 1995	138	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen förslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)
3. lag om ändring i lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)
4. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
5. lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)
6. lag om ändring i lagen (1995:00) om ändring i lagen (1994:1915) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)
7. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
8. lag om ändring i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
9. lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder
10. lag om ändring i lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

2 Lagtext

Prop. 1995/96:109

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

Härigenom föreskrivs följande.

Förutsättningar för skattereduktion

1 § Skattereduktion enligt denna lag medges fysisk person som mot betalning i pengar förvärvar aktier, om de förutsättningar som följer av 2–5 §§ är uppfyllda eller kan antas bli uppfyllda.

Underlag för skattereduktion är betalningar enligt första stycket under åren 1996 och 1997. I underlaget får inräknas betalningar om sammanlagt högst 100 000 kronor. Betalningar för förvärv av nyemitterade aktier får dock inte inräknas i underlaget till den del nyemissionen avser höjning av aktiekapitalet till ett belopp motsvarande 100 000 kronor eller motsvarar nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som skett efter den 1 januari 1995.

Skattereduktionen utgör 30 procent av underlaget men medges endast om underlaget sammantaget uppgår till minst 10 000 kronor.

2 § Den skattskyldige får inte inom fem år efter utgången av det beskattningsår då aktierna förvärvades avyttra aktierna, förvärva eller utfästa rätt till framtida avyttring av aktierna eller ingå avtal om sådan avyttring.

Om den skattskyldige har såväl aktier för vilka skattereduktion medgetts som andra aktier i samma bolag, skall vid tillämpning av första stycket en avyttring av aktier i bolaget alltid behandlas som om avyttringen avsåg aktier för vilka skattereduktion medgetts.

Om en fysisk person som förvärvat aktierna avlider, gäller för dödsboet vad som enligt denna lag skulle ha gällt för den avlidne. Om äganderätten till aktierna övergår genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, krävs att den nya ägaren inte avyttrar aktierna eller förfar på annat sådant sätt som anges i första stycket under den där angivna tiden. Om äganderätten till aktierna övergår genom gåva eller genom bodelning av annan anledning än makes död, skall aktierna anses avyttrade.

3 § Förvärvet skall ske genom teckning av nyemitterade aktier i ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag hemmahörande i en medlemsstat i Europeiska gemenskapen eller i ett land med vilket Sverige har avtal med bestämmelser om informationsutbyte för beskattningsändamål. Dessutom skall följande krav vara uppfyllda:

1. Bolaget skall bedriva verksamhet från fast driftställe i Sverige under en sammanhängande period som sträcker sig från fyra månader närmast före

beslutet om nyemission till utgången av femte året efter det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna.

2. Ett belopp motsvarande betalningen för aktierna skall varaktigt investeras eller förbrukas i verksamhet vid det fasta driftstället i Sverige. Investeringen eller förbrukningen får inte gälla sådan egendom som avses i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).

Den omständigheten att verksamheten i Sverige upphör kortare tid efter förvärvet än som anges i första stycket 1 utgör inte något hinder mot skattereduktion, om verksamheten upphör till följd av att bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation enligt reglerna om tvångslikvidation.

4 § Skattereduktion medges inte i den mån det bolag som gett ut aktierna inom fem år efter utgången av det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna beslutar att sätta ned aktiekapitalet eller reservfonden och betala ut hela eller del av nedsättningen till aktieägarna. Skattereduktion medges inte heller i den mån bolagets egendom har disponerats i strid med 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385). Vad som har sagts nu gäller också om en motsvarande åtgärd vidtas av ett utländskt bolag.

5 § Skattereduktion medges inte om aktier i bolaget eller i annat företag i samma koncern vid förvärvet är noterade vid en svensk eller utländsk börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad. Detsamma gäller om aktier i bolaget under de senaste tio åren före förvärvet har varit eller inom tre år efter utgången av det år under vilket de förvärvades blir noterade där.

Skattereduktion medges inte om bolaget eller annat företag i samma koncern vid förvärvet eller inom fem år efter utgången av det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna direkt eller genom handelsbolag

1. bedriver bankrörelse, försäkringsrörelse, värdepappersrörelse eller annan finansiell verksamhet,

2. bedriver verksamhet med uthyrning av lös egendom om verksamheten i mer än obetydlig omfattning riktar sig till annan än företag i samma koncern som uthyrningsföretaget,

3. äger andra fastigheter än sådana som uteslutande används i annan egen verksamhet än fastighetsförvaltning eller i sådan verksamhet som bedrivs av annat företag i samma koncern, eller

4. annat än tillfälligtvis har mer än en femtedel av sina tillgångar placerade i kontanter, banktillgodohavanden eller finansiella instrument som utgör omsättningstillgångar eller innehas i kapitalplaceringssyfte.

Skattereduktion medges inte heller om aktier som svarar mot mer än hälften av röstetalet i bolaget direkt eller indirekt innehas av två eller flera företag som skulle ha omfattats av första eller andra styckena om företagen ingått i samma koncern som bolaget.

Bestämmelserna i andra stycket 3 om fastighet skall också tillämpas i fråga om byggnad som är lös egendom och sådana tillbehör till byggnad som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken.

6 § Med företag i samma koncern förstås juridisk person som ingår i samma koncern enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. eller, för det fall den sist nämnda lagen inte längre skall tillämpas, 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:00). Vidare anses ett utländskt bolag ingå i samma koncern som ett svenskt företag om bolaget, för det fall att bolaget hade varit ett svenskt aktiebolag, skulle ha varit ett moderföretag till det svenska företaget.

Ansökan

7 § Ansökan om skattereduktion görs skriftligen hos en skattemyndighet senast den 2 maj 1998.

Om en ansökan om skattereduktion har kommit in senast den 2 maj 1997 och avser förvärv av aktier som betalats under år 1996 skall skattereduktion tillgodoräknas vid debitering av skatt på grund av 1997 eller 1998 års taxering efter vad som anges i ansökan. Kommer ansökan in senare tillgodoräknas skattereduktionen vid debitering av skatt på grund av 1998 års taxering.

Ansökan skall innehålla uppgift om sökandens namn, bostadsadress och personnummer samt en försäkran om att sökanden avser att behålla aktierna till utgången av femte beskattningsåret efter det år aktierna förvärvats.

Ett intyg utfärdat av det bolag som gett ut aktierna skall bifogas ansökan. Intyget skall innehålla

1. uppgift om bolagets namn, organisationsnummer och säte,
2. uppgift om antalet av den skattskyldige förvärvade aktier, vad som betalats för aktierna och om när full betalning i pengar erlades,
3. en försäkran om att det inte föreligger något sådant förhållande som enligt 3, 4 eller 5 § utgör hinder för skattereduktion och
4. uppgift om hur betalningen för aktierna har investerats eller förbrukats.

8 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Riksskatteverket meddelar närmare föreskrifter om vilken eller vilka skattemyndigheter som beslutar i ärenden enligt denna lag.

Omprövning

9 § Beslut om skattereduktion skall omprövas om

1. sökanden eller bolaget har lämnat oriktiga uppgifter,
2. det sedan sökanden eller bolaget har lämnat sina uppgifter har inträffat någon omständighet som enligt 1, 2, 3, 4 eller 5 § medför att skattereduktionen inte skall medges eller skall medges med ett lägre belopp, eller
3. det föranleds av ett annat beslut av skattemyndigheten eller en förvaltningsdomstol som rör skattereduktion enligt denna lag.

10 § Sådan omprövning som avses i 9 § får göras före utgången av femte kalenderåret efter det år då beslutet om skattereduktion meddelades.

11 § Finner skattemyndigheten vid omprövning enligt 9 § 1 eller 2 att skattereduktion inte skulle ha medgetts eller att skattereduktion medgetts med för högt belopp, skall den skattskyldige betala ett särskilt tillägg motsvarande 30 procent av det belopp varmed skattereduktionen sätts ned. Om det finns särskilda skäl skall tillägg inte betalas.

12 § Styrelsen i ett bolag som har utfärdat ett sådant intyg som avses i 7 § fjärde stycket skall så snart det kan ske underrätta Riksskatteverket, om något sådant förhållande inträffar som enligt 3, 4 eller 5 § utgör hinder för skattereduktion eller om aktierna registrerats på annan ägare eller på en förvaltare.

I fråga om aktier som förvaltas av en auktoriserad förvaltare eller av den som har tillstånd enligt 8 kap. 1 § aktiekontolagen (1989:827) skall styrelsen dessutom hos förvaltaren anmäla att intyg enligt 7 § fjärde stycket utfärdats. I anmälan skall det anges när aktierna betalades helt. Förvaltare som tagit emot anmälan är skyldig att så snart det kan ske underrätta Riksskatteverket om aktierna registreras på ny ägare inom fem år efter utgången av det år aktierna förvärvades.

Den som beviljats skattereduktion är skyldig att omedelbart anmäla till en skattemyndighet, om han eller hon vidtar åtgärd eller får kännedom om sådant förhållande som enligt 1, 2, 3, 4 eller 5 § utgör hinder för skattereduktion.

Överklagande

13 § Beslut av skattemyndigheten får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Skattemyndighetens beslut får överklagas av Riksskatteverket inom tre veckor från dagen för beslutet.

Riksskatteverket får överklaga ett beslut av allmän förvaltningsdomstol även om verket inte tidigare har fört det allmännas talan i målet.

Riksskatteverket för det allmännas talan i Regeringsrätten.

Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid skattemyndighet att företräda verket i allmän förvaltningsdomstol.

Straff

Prop. 1995/96:109

14 § Den som i ärende om skattereduktion uppsåtligt eller av grov oaktsamhet i en handling lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder att skattereduktion tillgodoräknas trots att det inte skulle ha skett eller att skattereduktion tillgodoräknas med för högt belopp döms till böter eller fängelse i högst två år, om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken. Vad som sägs om lämnande av oriktig uppgift gäller också underlåtenhet att lämna underrättelse eller göra anmälan enligt 12 §, om underlåtenheten leder till att omprövning enligt 9 § inte kommer till stånd.

Övriga bestämmelser

15 § I fråga om skattereduktion enligt denna lag tillämpas vad som gäller om skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272) om inte annat är föreskrivet. Skattereduktion enligt denna lag tillgodoräknas den skattskyldige före skattereduktion enligt uppbördslagen.

I fråga om särskilt tillägg enligt 11 § tillämpas vad som gäller om särskild avgift enligt 5 kap. 13 § första stycket och 6 kap. 24 § taxeringslagen (1990:324).

16 § För kontroll av att uppgifter som lämnats i intyg enligt 7 § är riktiga och att skyldighet att lämna underrättelse eller göra anmälan enligt 12 § fullgjorts riktigt och fullständigt gäller bestämmelserna i 3 kap. taxeringslagen (1990:324) och lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet i tillämpliga delar. Det bolag som gett ut aktierna och företag i samma koncern skall därvid jämföras med den som är skattskyldig. Detsamma gäller företag som omfattas av bestämmelsen i 5 § tredje stycket.

17 § Skattemyndigheten skall göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott mot 14 § denna lag har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

18 § Beteckningar i denna lag som förekommer i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har samma betydelse som i de lagarna.

19 § Bestämmelser om registrering av uppgifter och beslut enligt denna lag finns i skatteregisterlagen (1980:343).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

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

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

46 §

1 mom.¹ Avdrag får efter yrkande av den skattskyldige göras för underskott av förvärvskälla som är *hänförlig till* aktiv näringsverksamhet enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring om den uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Avdrag får med iakttagande av föreskrifterna i *andra* stycket 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.

1 mom. Avdrag får, efter yrkande av den skattskyldige *och med de begränsningar som anges i andra – fjärde styckena*, göras för underskott av förvärvskälla som *utgör* aktiv näringsverksamhet enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Avdrag får göras med högst 100 000 kronor för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och för vart och ett av de fyra närmast följande beskattningsåren. För underskott som ett visst år överstiger 100 000 kronor medges inte avdrag enligt denna lag. 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

Avdrag medges inte

1. 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 vad som anges i 18 § tredje stycket *eller*

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

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

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 vad 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 eller

4. för underskott i förvärvskälla i vilken ingår fastighet 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 utan beloppsbegränsning och 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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering. De nya bestämmelserna tillämpas dock endast i fråga om näringsverksamhet som påbörjas efter utgången av år 1995.

¹ Senaste lydelse 1994:1855.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 32 § 1 mom. samt punkt 1 av anvisningarna till 20 § skall ha följande lydelse,

dels att det i övergångsbestämmelserna skall införas en ny punkt, 3, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

32 §

1 mom. Till intäkt av tjänst hänförs

a) avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,

b) pension,

c) sådan livränta som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring med undantag av livränta som utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån det inte är fråga om livränta som avses i d) och inte heller annat följer av 2 mom.,

d) i fråga om sådan i c) angiven livränta, som utgår till följd av personskada och på vilken 2 mom. inte är tillämpligt, den del av livräntan som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll,

e) ersättning som utgått i annan form än livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, dock inte ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarkostnader för vård som inte är offentligt finansierad eller för vård utomlands,

f) undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som avses i 31 §,

g) engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 §,

h) sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall tas upp som intäkt av tjänst,

h) sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall tas upp som intäkt av tjänst *samt sådan vinst vid avyttring av andel i handelsbolag som enligt 24 § 7 mom. nämnda lag skall tas upp som intäkt av tjänst,*

i) sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i punkterna 14 och 15 av anvisningarna,

j) behållning på pensionssparkonto till den del pensionssparavtalet upphör att gälla enligt 4 kap. 6 och 14 §§ och 6 kap. 5 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande, samt till den del behållningen tas i anspråk på grund av utmätning, konkurs eller ackord.

Vid avskattning enligt första stycket j avses med pensionssparkontots behållning marknadsvärdet på kontots tillgångar efter avräkning för den skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel som är hänförlig till kontot.

Som intäkt av tjänst räknas jämväl annat belopp än ovan sagts – såsom vinstandel, återbäring eller vid återköp av försäkring uppburet belopp – vilket utgått på grund av pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst.

Har tjänsteinnehavare som löneförmån innehaft fastighet på sådant sätt, att han enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas som intäkt av näringsverksamhet eller behandlas enligt reglerna för privatbostad.

Anvisningar

till 20 §

1. Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanlutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 33 §, 46 § 2 mom., punkterna 21 och 23 av anvisningarna till 23 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §. Avdrag får även göras för inbetalning på pensionssparkonto i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. och punkt 21 av anvisningarna till 23 §.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte avgifter till arbetsgivarorganisationer. Beträffande sådana avgifter gäller att avdrag medges till den del avgifterna avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget om inte särskilda skäl talar mot det. Vid bedömningen skall dock avgifterna alltid i första hand avräknas mot kostnaderna för den övriga organisationsverksamheten.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt *och inte i något fall för*

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för

utgifter för spritdrycker och vin. Avdrag för måltidsutgifter medges normalt inte med större belopp än som motsvarar skäliga utgifter för lunch.

måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än som per person motsvarar 0,5 procent av det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för det år under vilket utgiften uppkommit, avrundat till närmast lägre tiotal kronor.

Prop. 1995/96:109

3. Punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § i dess nya lydelse tillämpas i fråga om utgifter som uppkommit efter ikraftträdandet.

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

Prop. 1995/96:109

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

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

dels att det i 3 § skall införas fyra nya moment, 12 b–12 e mom., och i 24 § ett nytt moment, 7 mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

8 mom.² Har en kooperativ förening av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, medges avdrag för denna utdelning.

En kooperativ förening har också rätt till avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser medges emellertid inte avdrag till den del det utdelade beloppet tillfaller någon som enligt 7 § 8 mom. inte är skattskyldig för utdelningen. Avser denna del av utdelningen högst 10 procent av utdelningen på annat än förlagsinsatser är dock utdelningen i sin helhet avdragsgill.

Är en ekonomisk förening direkt eller indirekt centralorganisation för kooperativa föreningar, har centralorganisationen, även om den inte är kooperativ enligt åttonde–tionde styckena nedan, rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser. Är föreningen ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket skall det avdragsgilla beloppet minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelse från skattskyldighet enligt nämnda stycke.

Avdrag för utdelning skall avse det räkenskapsår som utdelningen hänförs till.

Avdrag medges endast om föreningen visar att förutsättningar för avdrag föreligger. Yrkande om avdrag skall göras på särskild blankett enligt formulär som Riksskatteverket fastställer.

Sparbank får göra avdrag för bidrag till Sparbankernas säkerhetskassa.

Sparbankernas säkerhetskassa får göra avdrag för utdelning till sparbankerna.

En ekonomisk förening är i beskattningshänseende att anse såsom kooperativ, om den är *öppen* och i sina angelägenheter tillämpar *lika rösträtt*.

För att en förening skall anses vara *öppen* fordras inte bara att den enligt sina stadgar är berättigad att när som helst anta nya medlemmar, utan också att den faktiskt visar sig villig att anta till medlem var och en, som är bosatt inom föreningens verksamhetsområde eller tillhör dess angivna verksamhetskrets, förbinder sig att följa föreningens stadgar och beslut och som därjämte skäligen kan antas komma att som medlem bidra till förverkligandet av föreningens i stadgarna angivna syfte. Den omständigheten, att styrelsen eller annat föreningsorgan äger rätt att pröva inträdesansökningarna och avvisa sådana sökande, som inte besitter nu nämnda kvalifikationer för medlemskap, betar inte föreningen dess egenskap av öppen. I det fall att en förening säljer till utomstående kan den som regel inte utan att förlora sin öppna karaktär vägra att motta som medlem någon som kan visa, att han brukar köpa förnödenheter genom föreningen. Anser föreningens styrelse emellertid, att vederbörande köpare på grund av rent personliga förhållanden inte kan beviljas medlemskap – i en stor förening, som säljer till utomstående, är det omöjligt att i varje fall inskränka försäljningen till personer, som skulle vara önskvärda som medlemmar – så bör föreningen för att anses såsom öppen ha skyldighet att i *ekonomiskt hänseende* jämställa honom med medlem, det vill säga ge honom samma återbäring på köpta varor som medlem erhåller.

Kooperativa föreningars centralorganisationer är att anse såsom öppna, även om inträde beviljas blott sådana lokala föreningar, som fyller av centralorganisationen uppställda krav på stadgar, skötsel och ekonomisk soliditet, och även om endast ett enda företag inom varje område antas såsom medlem. Vad angår kravet på *lika rösträtt* så berövas en centralorganisation inte dess kooperativa karaktär, om rösträtten bland dess första-handsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.

3 §

*1 mom.*³ 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 § kommunal-skattelagen (1928:370),

statligt räntebidrag för bostadsändamål.

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

Att utdelning och vinst vid avyttring av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.

Att utdelning och vinst vid avyttring av aktier *samt vinst vid avyttring av andel i handelsbolag* i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom. *respektive 24 § 7 mom.*

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.

8 mom.⁴ Till utdelning räknas vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

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

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant *företag* som avses i 12 mom. *nionde* stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant *fämansföretag* som avses i 12 a mom. *tredje* stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör

de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

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

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

12 mom.⁵

(12 mom. tionde stycket första och andra meningarna)

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.

de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

12 mom. *Fysisk person och dödsbo som äger kvalificerad aktie i ett fåmansföretag skall i den omfattning som anges i 12 a–12 e mom. ta upp utdelning på sådan aktie som intäkt av tjänst i stället för intäkt av kapital. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av sådan aktie.*

Närmare bestämmelser finns i
 – 12 a mom. om tillämpningsområdet,
 – 12 b mom. om behandlingen av utdelning och realisationsvinst,
 – 12 c mom. om en alternativ anskaffningskostnad,
 – 12 d mom. om ökning av anskaffningskostnaden med löneunderlag,
 – 12 e mom. om visst undantag från tillämpningen.

Vad som i första stycket sägs om aktie i ett fåmansföretag gäller också andel i ett sådant företag. Med aktie och andel likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. För sådana instrument får dock 12 c och 12 d mom. inte tillämpas.

(12 mom. femte stycket)

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.

(12 mom. åttonde stycket)

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern. (12 mom. fjärde stycket första meningen)

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.

(12 mom. nionde stycket)

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

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

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

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

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

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer föreligger jämföras utländska juridiska personer med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Vidare skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som

företaget i betydande omfattning.

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.

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

(12 mom. första stycket första meningen)

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. (12 mom. tionde stycket andra meningen)

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 uppräknig enligt fjärde stycket 2 inte medges.

(12 mom. första stycket andra och tredje meningarna)

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.

(12 mom. andra stycket)

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 aktier-

12 b mom. Överstiger utdelningen på en kvalificerad aktie det gränsbelopp som anges i det följande tas överskjutande belopp upp som intäkt av tjänst. Gränsbeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktien multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Vid beräkning av gränsbeloppet för andra finansiella instrument än aktier och andelar begränsas tillägget till statslåneräntan till en procentenhet. Avyttras efter utdelning aktien till närstående, skall denne ta upp ytterligare utdelning som lämnas under året som intäkt av tjänst.

Med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av realisationsvinsten, om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Som utdelning behandlas även vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet i företaget genom inlösen av aktier.

Understiger utdelningen gränsbeloppet sparas återstående belopp (sparad utdelning) och ökar det gränsbelopp som beräknas nästa år. Vid beräkning av gränsbeloppet läggs sparad utdelning också till anskaffningskostnaden för aktien. Har

na 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.

(12 mom. tredje stycket)

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

(12 mom. sjätte stycket fjärde meningen)

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.

(12 mom. sjunde stycket)

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.

företaget inte lämnat någon utdelning beräknas gränsbelopp och sparad utdelning vid beskattningsårets utgång.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av en kvalificerad aktie skall hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Som intäkt av tjänst skall dock högst tas upp ett sammanlagt belopp som för aktieägaren och denne närstående under avyttringsåret och de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret uppgår till 100 gånger det basbelopp som gäller för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Om aktieägarens make eller – såvitt gäller aktieägare under 18 år – förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden i betydande omfattning har varit verksam i företag som avses i 12 a mom. första stycket och om aktieägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första – fjärde styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten aktieägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst.

(12 mom. fjärde stycket andra meningen)

Vid tillämpningen av första–tredje styckena gäller följande.

1. Som anskaffningskostnad för aktie som förvärvats före ingången av år 1992 får tas upp kapitalunderlaget i bolaget enligt lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag fördelat med lika belopp på aktierna i bolaget.

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.

12 c mom. Beräkning av gränsbelopp respektive realisationsvinst enligt 12 b mom. får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningskostnad för aktien.

För aktie som har förvärvats före ingången av år 1990 får anskaffningskostnaden 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.

För aktie som har förvärvats före ingången av år 1992 får som anskaffningskostnad tas upp kapitalunderlaget i företaget fördelat med lika belopp på aktierna i företaget. Som förutsättning gäller att detta värde används för samtliga aktier i företaget som aktieägaren förvärvat före ingången av år 1992 och att värdet inte räknas upp enligt andra stycket. Kapitalunderlaget beräknas enligt lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för andelar i utländska juridiska personer.

(12 a mom.⁶)

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 ett statligt bidrag för lönekostnader 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

12 d mom. Vid beräkning av gränobeloppet enligt 12 b mom. får till anskaffningskostnaden för aktien 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 (1981:649) om socialavgifter och som under året före beskattningsåret har utgått till arbetstagarna 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 fördelat med lika belopp på aktierna i företaget.

Vid tillämpning av första stycket gäller följande.

1. Anskaffningskostnaden för aktien får inte beräknas enligt 12 c mom. tredje stycket.

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 ett statligt bidrag för lönekostnader får inte heller beaktas.

3. Aktieägaren 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

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.

(12 mom. sjätte stycket första–tredje meningarna)

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.*

högsta ersättning som samma år har betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget.

4. *Den sammanlagda ökning av gränsbeloppet som uppkommer genom tillägg av löneunderlaget* får inte överstiga sådan ersättning till *aktieägaren* 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.

12 e mom. Om *aktieägaren* visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i *12 b mom.* inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Med företag avses det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående i betydande omfattning varit verksam under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses *annan än fysisk person och dödsbo som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket.*

7 §

8 mom.⁷ Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund

8 mom. Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund

men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket.

men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. *Bestämmelserna i tredje stycket nedan gäller inte sådan utdelning på förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

24 §

7 mom. Äger en fysisk person eller ett dödsbo en andel i ett handelsbolag och äger handelsbolaget direkt eller genom förmedling av annan juridisk person en aktie som, om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet, hade utgjort en sådan kvalificerad aktie som avses i 3 § 12 a mom. gäller följande vid avyttring av andelen i handelsbolaget. Av den del av vinsten som svarar mot aktiens marknadsvärde i förhållande till vederlaget för andelen i handelsbolaget skall hälften tas upp som intäkt av tjänst. En förutsättning är dock att lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall inte är tillämplig. Med aktie likställs andel och andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom.

27 §

4 mom.⁸ Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar. Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna.

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

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

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

överklagas.

beslut får inte överklagas.

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

28 §⁹

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

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

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

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

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

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

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

Vid tillämpning av första stycket skall bortses från positiv och negativ räntefördelning enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Ett negativt fördelningsbelopp skall dock minska ingångsvärdet i den mån räntefördelningen minskat ett underskott av näringsverksamheten.

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

- ¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.
- ² Senaste lydelse 1994:761.
- ³ Senaste lydelse 1994:1859.
- ⁴ Senaste lydelse 1994:1859.
- ⁵ Senaste lydelse 1994:1859.
- ⁶ Senaste lydelse 1994:778.
- ⁷ Senaste lydelse 1994:1863.
- ⁸ Senaste lydelse 1994:1859.
- ⁹ Senaste lydelse 1993:1543.

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

Prop. 1995/96:109

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

För de ändamål som anges i denna paragraf skall med hjälp av automatisk databehandling föras ett centralt skatteregister för hela riket och ett regionalt skatteregister för varje län.

Registren skall användas vid beskattning för

1. samordnad registerföring av identifieringsuppgifter beträffande fysiska och juridiska personer,
2. revisions- och annan kontrollverksamhet,
3. taxering enligt taxeringslagen (1990:324) samt bestämmande av pensionsgrundande inkomst,
4. bestämmande och uppbörd av skatt enligt uppbördslagen (1953:272), mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter samt lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst.

Registren skall dessutom användas för

1. avräkning enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter,
2. bestämmande av skattereduktion enligt lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, *och lagen (1995:000) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar,*
3. gäldenärsutredning enligt lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Det centrala skatteregistret skall också användas för andra utredningar i kronofogdemyndigheternas exekutiva verksamhet än som avses i tredje stycket och för Riksskatteverkets tillsyn enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

¹Lagen omtryckt 1983:143.

²Senaste lydelse 1994:763.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:00) om ändring i lagen (1994:1915) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 7 § skatteregisterlagen (1980:343)¹ i paragrafens lydelse enligt lagen (1995:00) om ändring i lagen (1994:1915) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §²

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

1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 *mom. nionde* stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 *a mom. tredje* stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324), 17 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), 78 § 2 a *mom.* uppbördslagen (1953:272), 27 a § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 19 b § lagen (1958:295) om sjömansskatt. För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.

3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt eller avgift enligt uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter, mervärdesskattelagen och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

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

5. Uppgift om beslut om anstånd med avgivande av deklaration och med betalning av skatt, dock ej skälen för besluten, samt uppgift om att laga förfall föreligger för underlåtenhet att fullgöra deklarationsskyldighet.

6. Administrativa och tekniska uppgifter som behövs för beskattningen.

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

8. Uppgift om beslut om beskattning, dock ej skälen för beslutet och uppgift om utmätning enligt 68 § 6 mom. uppbördslagen.

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

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

11. Uppgift om telefonnummer, särskild adress för skattedelsförsändelse samt namn, adress och telefonnummer för ombud.

12. Uppgift från kontrolluppgift som enligt 3 kap. lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall lämnas utan föreläggande samt från sådan särskild uppgift som avses i 3 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

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

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid för planerat besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen, 17 kap. 4 § mervärdesskattelagen, 78 § 2 a mom. uppbördslagen, 27 a § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 19 b § lagen om sjömansskatt.

15. Uppgift om postgiro- och bankgironummer, om personen är näringsidkare samt, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto, datum för fullmakten samt kontots nummer och typ.

16. Uppgift om antal perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige uppburit inkomst som beskattas enligt lagen om sjömansskatt.

17. Uppgift om omsättning i näringsverksamhet.

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

19. Uppgift från centrala bilregistret om innehav av fordon samt om fordonets registreringsnummer, märke, typ och årsmodell.

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift och uppgifter enligt 6 § första

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift, uppgifter enligt 6 § första

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:109

och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus för bestämmande av skattereduktion enligt *samma lag* samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus *och uppgifter enligt 7 § lagen (1995:000) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar* för bestämmande av skattereduktion enligt *nämnda lagar* samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

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

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

23. Uppgift om beteckning på ersättningsbostad som avses i 11 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, uppskovsavdragets storlek, belopp som enligt 10 § nämnda lag skall reducera omkostnadsbeloppet samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen nämnda lag, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn.

24. Uppgift som skall lämnas enligt 13 kap. 29 eller 30 §§ mervärdes-skattelagen.

¹ Lagen omtryckt 1983:143.

² Lydelse enligt prop. 1995/96:56.

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

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 13, 16, 21 och 24 §§, 3 kap. 57 § samt 4 kap. 1 och 4 §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.
13 §¹

Särskild självdeklaration skall lämnas om

1. den skattskyldige är annan juridisk person än dödsbo,
2. den skattskyldige är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet,
3. den skattskyldige är företagsledare eller delägare i fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företag, som enligt 3 § 12 *mom. nionde* stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag eller, om uppgifter skall lämnas enligt 24 §, i företag som upphört att vara sådant företag,
4. den skattskyldige är närstående till företagsledare i sådant företag som avses i 3 och skall lämna uppgifter enligt 24 §,
5. den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) är skyldig att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,
6. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, eller
7. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret.

16 §²

Fåmansföretag och företag, som enligt 3 § 12 *mom. nionde* stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag skall i självdeklarationen lämna uppgifter om delägarers eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav varvid, om det förekommer olika röstvärden för innehavet, dessa skall anges; dock behöver uppgifter inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft liknande förhållande

Fåmansföretag och företag, som enligt 3 § 12 *a mom. tredje* stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag skall i självdeklarationen lämna uppgifter om delägarers eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav varvid, om det förekommer olika röstvärden för innehavet, dessa skall anges; dock behöver uppgifter inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft liknande förhållande

med företaget.

med företaget.

Delägare i ett handelsbolag skall lämna de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag.

Skall den skattskyldige enligt 14 kap 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration, skall han lämna de uppgifter som behövs för att besluta om mervärdesskatten.

Dotterföretag enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 6 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 8 § föreningsbankslagen (1987:620), 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, skall i självdeklarationen lämna uppgift om namn och organisationsnummer för moderföretag jämte aktie- eller andelsinnehav med angivande av röstvärde samt, i förekommande fall, uppgifter om namn och organisationsnummer för dettas moderföretag. Ågaruppgifterna skall avse förhållandena vid senast avslutade beskattningsår.

21 §³

Om ett fåmansföretag, ett företag, som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, en delägare i ett fåmansägt handelsbolag eller en näringsidkare som är fysisk person gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts mottagare i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar som avser

Om ett fåmansföretag, ett företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, en delägare i ett fåmansägt handelsbolag eller en näringsidkare som är fysisk person gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts mottagare i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar som avser

1. ränta, utom sådan som utgår därför att betalning inte erlagts i rätt tid,
2. royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller någon annan liknande rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk.

24 §⁴

Företagsledare i fåmansföretag, företag, som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, eller fåmansägt handelsbolag och närstående till sådan person samt delägare i företaget skall i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för

Företagsledare i fåmansföretag, företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, eller fåmansägt handelsbolag och närstående till sådan person samt delägare i företaget skall i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för

att tillämpa gällande bestämmelser rörande beräkningen av hans inkomst från företaget och bestämmelserna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Därvid skall uppgifter lämnas bland annat om hans arbetsuppgifter i företaget, om vad han tillskjutit till eller uppburit från företaget i form av pengar, varor eller annat, om utgifter för hans privata kostnader som företaget betalat samt om avtal eller andra förhållanden mellan honom och företaget.

Skyldighet för person som avses i första stycket att lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt gäller även efter det att företaget upphört att vara fåmansföretag eller företag, som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag.

att tillämpa gällande bestämmelser rörande beräkningen av hans inkomst från företaget och bestämmelserna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Därvid skall uppgifter lämnas bland annat om hans arbetsuppgifter i företaget, om vad han tillskjutit till eller uppburit från företaget i form av pengar, varor eller annat, om utgifter för hans privata kostnader som företaget betalat samt om avtal eller andra förhållanden mellan honom och företaget.

Skyldighet för person som avses i första stycket att lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt gäller även efter det att företaget upphört att vara fåmansföretag eller företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag.

3 kap.

57 §⁵

I varje kontrolluppgift skall anges namn och postadress samt personnummer eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som den uppgiften avser.

För dödsbo får i stället för organisationsnummer den avlidnes personnummer anges. Om personnummer eller organisationsnummer inte kan anges för den som uppgiften avser, skall i stället dennes födelsetid redovisas eller, i fråga om kontrolluppgifter enligt 22 § i de fall borgenären är en juridisk person, namn, postadress och personnummer för den som får förfoga över räntan eller fordran. Om ett konto innehas av flera än fem personer, får uppgifter lämnas om en person som förfogar över kontot i stället för om samtliga innehavare, (förfogarkonto), samt i förekommande fall om den beteckning på innehavarkretsen som används för kontot. I så fall skall anges att det är fråga om ett förfogarkonto. I fråga om skuld som är gemensam för flera än fem personer får på motsvarande sätt uppgifter lämnas om en person som ansvarar för lånet i stället för om samtliga gäldenärer, (gemensamt lån), samt i förekommande fall om den beteckning på låntagarkretsen som används för lånet. I så fall skall anges att det är fråga om ett gemensamt lån. Om ett finansiellt instrument ägs gemensamt av flera får uppgift enligt 32 c § lämnas för den som anges på avräkningsnotan i stället för samtliga ägare. Om den uppgiftsskyldige har tilldelats ett särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272), skall detta, i annan kontrolluppgift än sådan som avser ränta, utdelning eller

betalning till eller från utlandet, anges i stället för den uppgiftsskyldiges personnummer eller organisationsnummer.

Den som för egen räkning öppnar ett inlåningskonto, anskaffar ett räntebärande värdepapper eller på annat sätt placerar pengar för förräntning skall ange sitt personnummer, om mottagaren är skyldig att utan föreläggande lämna kontrolluppgift beträffande räntan. Detta gäller inte den som inte har tilldelats personnummer.

I en kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag eller företag, som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, skall det anges om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.

I en kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag eller företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, skall det anges om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.

4 kap.
1 §⁶

Den som enligt denna lag är skyldig att lämna självdeklaration, kontrolluppgift eller andra uppgifter till ledning för taxering är också skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklara- tions- eller uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.

Fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, är skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som betalats ut till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

Fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, är skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som betalats ut till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

Underlag skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Det finns särskilda föreskrifter om skyldigheten att föra räkenskaper.

4 §⁷

Nuvarande lydelse

Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i denna lag om uppgiftsskyldighet för fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, om det finns särskilda skäl med hänsyn till verksamhetens art och omfattning.

Föreslagen lydelse

Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i denna lag om uppgiftsskyldighet för fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, om det finns särskilda skäl med hänsyn till verksamhetens art och omfattning.

Prop. 1995/96:109

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1994:483.
² Senaste lydelse 1994:1876.
³ Senaste lydelse 1990:1136.
⁴ Senaste lydelse 1990:1136.
⁵ Senaste lydelse 1995:576.
⁶ Senaste lydelse 1990:1136.
⁷ Senaste lydelse 1990:1136.

2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 1 och 3 §§ lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller denna lag om en andel i ett handelsbolag genom köp, byte eller på därmed jämförligt sätt har överlåtits från en fysisk person eller ett dödsbo till annan än fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo. Vid inlösen av en andel från en fysisk person eller ett dödsbo gäller lagen om någon av delägarna i handelsbolaget inte är fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo.

Lagen gäller om verksamheten i handelsbolaget för överlåtaren avsett aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Lagen gäller också om någon närstående till överlåtaren varit delägare i handelsbolaget och verksamheten för denne avsett aktiv näringsverksamhet eller varit anställd hos handelsbolaget under räkenskapsåret eller om överlåtaren eller någon närstående på motsvarande sätt bedrivit verksamhet i handelsbolaget genom en juridisk person. Vid tillämpning av första och andra meningarna skall i fall som avses i 2 § första stycket andra meningen som överlåtare anses även tidigare innehavare av andelen under samma räkenskapsår. Frågan huruvida aktiv eller passiv näringsverksamhet skall anses föreligga bedöms med hänsyn till förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen.

Lagen gäller om verksamheten i handelsbolaget för överlåtaren avsett aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Lagen gäller också om någon närstående till överlåtaren varit delägare i handelsbolaget och verksamheten för denne avsett aktiv näringsverksamhet eller varit anställd hos handelsbolaget under räkenskapsåret eller om överlåtaren eller någon närstående på motsvarande sätt bedrivit verksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. Vid tillämpning av första och andra meningarna skall i fall som avses i 2 § första stycket andra meningen som överlåtare anses även tidigare innehavare av andelen under samma räkenskapsår. Frågan huruvida aktiv eller passiv näringsverksamhet skall anses föreligga bedöms med hänsyn till förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen.

3 §²

Överlåtaren får – i stället för vad som anges i 2 § – ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper på antingen tiden före överlåtelsen eller

Överlåtaren får – i stället för vad som anges i 2 § – som inkomst av aktiv näringsverksamhet ta upp inkomst från handelsbolaget som

tiden före tillträdesdagen.

Första stycket gäller inte om överlåtaren eller någon närstående till honom – direkt eller indirekt – varit verksam i handelsbolaget efter den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen.

belöper på antingen tiden före överlåtelsen eller tiden före tillträdesdagen. *Realisationsvinsten beräknas därefter enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

Första stycket gäller inte om överlåtaren eller någon närstående till honom – direkt eller indirekt – varit verksam i handelsbolaget efter den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen. *Första stycket gäller inte heller om handelsbolaget, direkt eller genom förmedling av annan juridisk person, äger en aktie som om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet hade utgjort en sådan kvalificerad aktie som avses i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt. Med aktie likställs andel och andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. den nämnda lagen.*

Till grund för inkomstberäkningen enligt första stycket skall ligga ett särskilt bokslut. Bokslutet skall ha upprättats som om handelsbolagets beskattningsår avslutats vid den tidpunkt som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen. Bokslutet och sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha godkänts skriftligen av förvärvaren.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1993:1573.

² Senaste lydelse 1993:1573.

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

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och föranleder inte överföringen uttagsbeskattning enligt punkt 1 *fjärde stycket* av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tilldelats reallgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning skall delägarrens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till hans enskilda näringsverksamhet.

Föreslagen lydelse

6 §

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och föranleder inte överföringen uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tilldelats reallgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning skall delägarrens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till hans enskilda näringsverksamhet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

2.10 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 1 och 2 §§ lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

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

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

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 §§.

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 och 10 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

3 Ärendet och dess beredning

Prop. 1995/96:109

Den dåvarande regeringen beslutade den 9 juni 1993 att ge en särskild utredare i uppdrag att föreslå ett system för riskkapitalavdrag. Utredaren redovisade sitt förslag i en promemoria den 19 augusti 1993, Riskkapitalavdrag – En modell för skattelättnader vid satsningar i små industriföretag. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Förslaget har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 3236/93). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*.

I årets kompletteringsproposition aviserades bl.a. att regeringen kommer att lägga fram ett förslag om ett temporärt s.k. riskkapitalavdrag samt föreslå en kvittningsrätt för underskott av näringsverksamhet mot tjänsteinkomster (prop. 1994/95:150 bil 1, s 32 f.).

Regeringen föreslår nu ett antal åtgärder för att förbättra villkoren för små och medelstora företags expansionsmöjligheter. Åtgärderna är riktade mot olika företagsformer och anpassade till dessas specifika problem. I avsnitt 4 behandlas förslaget avseende riskkapitalavdrag, vilket föreslås gälla för aktiebolag. Förslag avseende ekonomiska föreningar behandlas i avsnitt 5. Ett förslag om kvittning av underskott i enskild näringsverksamhet redovisas i avsnitt 6.

Inom Finansdepartementet utarbetades under våren 1995 promemorian Tekniska justeringar i regelsystemet för beskattning av ägare i fåmansföretag. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi95/3969). I avsnitt 7 redovisas förslag till ändring i de särskilda regler som gäller för beskattningen av aktieägare i ett fåmansföretag i de fall aktieägaren är verksam i företaget.

I årets kompletteringsproposition aviserades också en begränsning i avdragsrätten för representation. Förslaget presenteras i avsnitt 8.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 26 oktober 1995 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3 och 6*.

Lagrådets yttranden finns i *bilaga 4 och 7*.

Regeringen har i allt väsentligt följt Lagrådets förslag. Dessutom har vissa redaktionella ändringar skett.

Av de lagförslag som presenteras i denna proposition men som inte har remitterats till Lagrådet är lagförslagen 2.7, 2.9 och 2.10 samt del av lagförslaget 2.4 av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Förslaget om kvittningsrätt är ett viktigt inslag i regeringens ekonomiska politik med skattelättnader för riskkapital. Riksdagen bör ta ställning till förslaget i höst. En lagrådsgranskning skulle fördröja lagstiftningsfrågans behandling så att avsevärt men skulle uppkomma. Yttrande från Lagrådet har därför inte inhämtats över detta förslag.

4 Skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

4.1 Allmänna synpunkter

I kompletteringspropositionen (prop. 1994/95:150) anges motivet för en skattelättnad för riskkapitalinvesteringar vara behovet av insatser för att lösa problemen kring de mindre aktiebolagens finansiering. De små och medelstora bolagen har ett uttalat behov av riskkapital, främst i form av aktiekapital. Detta gäller i synnerhet nystartade bolag och bolag som avser att expandera eller bedriva produktutveckling. Små och medelstora aktiebolag har genomgående mycket låg soliditet. Detta är en följd av att avkastningskravet på investeringar som finansieras med lån är lägre än för egenfinansierade investeringar.

Den låga soliditeten begränsar ytterligare möjligheten till lånefinansierad expansion. Företagen saknar förmåga att ställa de säkerheter som krävs. Risknivån i mindre företag är dessutom ofta väsentligt högre än i större företag, något som höjer avkastningskravet på investeringarna relativt sett. Denna situation medför att förändringar i ränteläget kommer att drabba små och medelstora företag hårdare än stora företag.

I frånvaro av externa kapitaltillskott är de små och medelstora företagen huvudsakligen hänvisade till att finansiera sina investeringar med de vinstmedel som genererats i den egna verksamheten, vilket i betydande utsträckning begränsar förutsättningarna för snabb tillväxt.

Svårigheterna med riskkapitaltillförseln beror i huvudsak på att marknaden inte fungerar väl. Informationen om och insynen i små och medelstora bolag är mer begränsad än vad som gäller för större bolag. Detta orsakar problem som ur samhällsekonomisk synvinkel är allvarliga.

De stora bolagen opererar på en kapitalmarknad där avkastningskravet efter bolagsskatt bestäms av världsmarknaden. Detta avkastningskrav bestämmer tillsammans med bolagsskattereglerna ett kapitalpris. Bolagen investerar till dess att avkastningen på det minst lönsamma projektet är lika med kapitalpriset. Om avkastningskraven på den sämre fungerande marknad där små och medelstora bolag hämtar sitt riskkapital är för höga, förhindrar detta genomförandet av investeringsprojekt som skulle ha genomförts i en fungerande kapitalmarknad. Det kan röra sig om investeringsprojekt som till och med har högre avkastning än det på världsmarknaden bestämda avkastningskravet. Detta leder till en samhällsekonomisk kostnad.

För att små och medelstora bolag skall kunna konkurrera på kapitalmarknaden krävs således att investerarna erbjuds en högre riskersättning än den som investeringar i börsföretagen erbjuder eller att avkastningskravet på finansiering med eget kapital sänks.

Ett riskkapitalavdrag är ett sätt att stimulera små och medelstora bolags försörjning med riskkapital och också ett sätt att underlätta etablering av nya företag. Det förhållandet att lättnaden ges för tillskottet av kapital innebär en tidig lättnad som kan få positiva effekter på risktagande och

investeringar. Inslaget av utgiftsskatt hos riskkapitalavdraget kan bidra till att motverka de för de mindre företagen tidigare beskrivna bristerna i kapitalmarknadens funktionssätt.

Ett system med avdrag för tillskott av kapital har alltså positiva egenskaper såvitt gäller effekterna på risktagande och investeringar. Samtidigt representerar systemet en avvikelse från den grundläggande princip om konsekvent inkomstbeskattning som åsyftades och som i allt väsentligt knätsattes genom 1990 års skattereform. Genom reformen breddades olika skattebaser bl.a. för att möjliggöra full beskattning av nominella inkomster med de nya, lägre skattesatserna. Som flera remissinstanser framhållit innebär ett system med ett riskkapitalavdrag ett avsteg från skattereformen i detta avseende. Regeringen kan i väsentlig utsträckning dela remissinstansernas uppfattning i denna fråga och anser det också angeläget att även framgent slå vakt om de grundläggande principerna bakom skattereformen.

Samtidigt anser regeringen att det är viktigt att söka stimulera de små och medelstora bolagens försörjning med riskkapital. Till stor del är det i dessa mindre företag den tillväxt skall ske som är en förutsättning för nya arbetstillfällen. En skattemässig särbehandling är därför motiverad även om den i andra avseenden har nackdelar, bl.a. vad gäller önskemålet om generella, likformiga och enkla regler. Hur en sådan stimulans skall vara utformad i ett framtida, permanent system kräver dock ingående analyser av samhällsekonomiskt och juridiskt-tekniskt slag. Här måste bl.a. samspelet med regler för företags- och ägarbeskattningen i vår omvärld vägas in i bedömningen.

I avvaktan på ett mer ingående analysarbete är det motiverat med provisoriska åtgärder i syfte att snabbt underlätta kapitalförsörjningen för de mindre företagen. Regeringen bedömer att en skattelättnad för kapitaltillskott kan ge en snabb stimulans till satsningar i dessa företag, ett förhållande som i ett kortare tidsperspektiv dominerar över de allmänna skattepolitiska nackdelarna. Till dess att mer permanenta åtgärder har kunnat prövas bör sålunda ett tidsbegränsat system med riskkapitalavdrag införas.

Den föreslagna modellen har konstruerats så att personer som köper nyemitterade aktier i onoterade bolag får en definitiv skattelättnad och inte endast en skattekredit. Detta är en stor utvidgning i jämförelse med promemoriaförslaget.

Ur samhällsekonomisk synvinkel är det svårt att bedöma den lämpliga storleken på subventionen. Vid en låg subventionsgrad torde åtgärden inte få någon effekt. För investerare som i utgångsläget saknar kännedom om de bolag som efterfrågar riskkapital, måste subventionen minst överstiga de kostnader investeraren har för att leta upp företagen i fråga och sätta sig in i företagets verksamhet. För investerare som känner till bolaget måste subventionen göra nyemission till ett verkligt alternativ till inlåning i verksamheten.

Blir subventionen för stor kan detta medföra att avkastningskraven i små och medelstora företag kan bli lägre, inte endast i förhållande till den

osäkerhet som knyts till de investeringar som görs, utan även i relation till krav som ställs på investeringar i stora bolag. Detta innebär att projekt som på en fungerande kapitalmarknad skulle ha förkastats kommer att genomföras och därmed uppkommer en samhällsekonomisk kostnad.

Mot denna bakgrund har det ansetts befogat att kringgärda riskkapitalavdraget med krav som skall säkerställa att investeringarna används i verklig produktion, antingen genom att bolagen investerar medlen i tillgångar i produktionen, eller använder dem till löpande kostnader i produktionen. Regler som utesluter finansiering av finansiella tillgångar, leasingprojekt och temporära kapitaltillskott utan realekonomisk effekt är därför nödvändiga.

Regeringen kommer att uppdra åt NUTEK att i samarbete med RSV utvärdera riskkapitalavdragets effekter.

4.2 Förslagets allmänna utformning

Regeringens förslag: Skattereduktion medges fysiska personer som under åren 1996 och 1997 deltar i nyemissioner i onoterade aktiebolag.

Skattereduktionen medges efter ansökan hos skattemyndigheten. Den handläggs åtskild från inkomsttaxeringen.

Promemorieförslaget: I promemorian föreslås att avdrag för aktieköp får göras i självdeklarationen under inkomst av kapital (riskkapitalavdrag). Utredningsmannen tog inte ställning till huruvida systemet skulle tidsbegränsas.

Remissinstanserna: *Företagarnas Riksorganisation, SAF, Svenska Riskkapitalföreningen, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges Advokatsamfund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* m.fl. anser att tanken bakom ett riskkapitalavdrag är god men att kretsen av investeringsobjekt måste vidgas och skatteincitamenten förstärkas väsentligt. Förslaget avstyrks av bl.a. *RSV, Riksbanken, Statskontoret, Riksrevisionsverket, Kammarrätten i Jönköping, LO* och *TCO*. De framhåller bl.a. att förslaget strider mot skattereformens grundläggande principer. Skattesystemet bör inte utnyttjas för selektiva ändamål. Ett system med riskkapitalavdrag kan befaras ge upphov till skattearbitrage och medföra stora gränsdragnings- och kontrollproblem samt betydande administrativa kostnader. *Kooperativa Institutet* framhåller att förslaget genom sin begränsning till aktiebolag diskriminerar investeringar i andra företagsformer.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen har återkommande understrukit vikten av att det skapas goda förutsättningar för småföretagens utveckling. En av de frågor som har ägnats stor uppmärksamhet är företagens riskkapitalförsörjning. Syftet med regeringens förslag är att

underlätta riskkapitalförsörjningen för små och medelstora bolag med ett minimum av statlig inblandning. Prop. 1995/96:109

Regeringen föreslår att fysiska personer skall medges skattelättnad för investeringar i onoterade aktiebolag under åren 1996 och 1997. Förslaget skall ses som en temporär åtgärd för att förstärka de små och medelstora företagens soliditet i avvaktan på mer permanenta lösningar. Systemet bör utformas på ett sådant sätt att möjligheterna till skatteplanering minimeras. Investeringar i ekonomiska föreningar bör inte omfattas av möjligheten till skattereduktion. I stället föreslås dessa återfå avdragsrätten för insatsutdelning (avsnitt 5).

Förslaget bör tas in i en särskild lag.

4.3 Förutsättningar för skattereduktion

Regeringens förslag: Skattereduktion medges med 30 % av underlaget till den del detta sammantaget inte överstiger 100 000 kr. Skattereduktion medges endast om underlaget uppgår till sammanlagt minst 10 000 kr.

Aktierna måste behållas i minst fem år för att skattereduktionen skall stå fast.

Skattereduktion medges även för köp av aktier i egna och närstående personers fåmansföretag.

Aktieköpet skall avse nyemitterade aktier i onoterade bolag som är verksamma i Sverige. Skattereduktion medges inte till den del ett aktieköp avser en nyemission varigenom aktiekapitalet höjs till 100 000 kr. Investeringar i finansiella företag, leasingföretag liksom fastighetsförvaltande företag undantas. Företaget får inte annat än tillfälligtvis ha mer än en femtedel av sina tillgångar placerade i likvida tillgångar.

Promemoriaförslaget: Riskkapitalavdrag medges i inkomstslaget kapital med upp till 300 000 kr per år. Uppkommer underskott i inkomstslaget får resterande del av avdraget sparas till närmast följande år. Riskkapitalavdrag medges inte för köp av aktier i egna och närstående personers fåmansföretag. Endast investeringar i svenska aktiebolag verksamma som industriföretag eller industrinära tjänsteföretag omfattas.

Remissinstanserna: Flertalet näringslivsorganisationer anser att avdrag även bör medges mot inkomst av tjänst och för indirekta investeringar via t.ex. fonder. Från företagarkåll framförs önskemål om att även investeringar i egna och närstående personers fåmansföretag skall ge rätt till avdrag. Flera remissinstanser vänder sig mot begränsningen till industriföretag och industrinära tjänsteföretag. Avdrag bör medges för investeringar i alla små och medelstora företag oavsett bransch. I stället föreslås definitioner som utesluter ej önskvärda branscher.

Skälen för regeringens förslag:

Prop. 1995/96:109

Avdrag eller skattereduktion

En skattelättnad för riskkapitalinvesteringar behöver inte utformas som ett avdrag i inkomstslaget kapital. En motsvarande stimulans effekt på risktagandet uppnås om avdraget görs direkt från skatten som en skattereduktion. Den tekniken tillämpades i lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus (prop. 1992/93:150, bet. 1992/93:SkU 36). Underlaget för skattereduktion var där utgifter för reparation och underhåll av bostadshus under tiden 15 februari 1993 – 31 december 1994. Underlaget var begränsat till 35 000 kr per småhus. Skattereduktion medgavs med 30 % av underlaget. Ansökan om skattereduktion gjordes hos en skattemyndighet och hade inget direkt samband med deklarationsförfarandet.

Flera skäl talar för att också lättnaden för riskkapitalinvesteringar bör utformas som en särskild skattereduktion. Skattereduktionen kan utnyttjas av alla som annars skulle debiteras motsvarande belopp i statlig eller kommunal inkomstskatt eller statlig fastighetsskatt. Även förenklingsskäl och tidsbegränsningen till 1997 och 1998 års taxeringar talar för en skattereduktion.

Beloppsgränser m.m.

I promemorian föreslogs att skattelättnaden inte skulle medges för mindre investeringar. Av administrativa skäl är det inte rimligt att ett system med riskkapitalavdrag även skall omfatta mycket små investeringar. En beloppsgräns bör därför gälla. Denna kan lämpligen sättas till 10 000 kr såsom föreslogs i promemorian. I promemorian föreslogs en övre gräns på 300 000 kr per år. Av statsfinansiella skäl bör den gränsen i stället sättas till 100 000 kr för båda åren räknat. Det innebär att skattereduktion kan medges med högst 30 000 kr per person.

Skattereduktion tillgodoräknas vid debitering av skatt för 1997 eller 1998 års taxering under förutsättning att full betalning erlagts för de nyemitterade aktierna. Aktierna måste ha betalats i pengar under år 1996 eller 1997. S.k. apportegendom godtas inte.

Ett system som syftar till att stärka företagens riskkapitalförsörjning bör innehålla regler som säkerställer en betydande långsiktighet i de investeringar som skall omfattas av skattelättnaderna. Det bör därför krävas att aktierna behålls under lång tid. I promemorian föreslogs en fyraårsgräns räknat från utgången av förvärsåret. Med hänsyn till att skatteincitamentet enligt regeringens förslag är betydligt större än i promemorieförslaget förefaller ett krav på minst fem års innehavstid räknat från utgången av förvärsåret som lämpligt.

En försäljning av aktier inom femårsperioden bör medföra att beslutet om skattereduktion upphävs. Femårsregeln bör inte kunna kringgås genom att aktier i samma bolag men av annat slag säljs efter förvärvet av de aktier som berättigar till skattereduktion. Det ligger i sakens natur att femårsregeln måste vara ovillkorlig. Även om det i praktiken kan komma att inträffa fall där ett upphävande av skatteförmånen ter sig mindre tillfredsställande talar tillämpningsskäl starkt mot en möjlighet att medge undantag från kravet på innehavstid.

Utfärdandet av en köpoption eller förvärv av en säljoption på aktierna bör för att förhindra kringgående likställas med avyttring. Även avtal om framtida avyttring (terminsavtal) som ingås under femårsperioden skall således föranleda upphävande av skattereduktionen.

Nyemitterade aktier i onoterade bolag

Lättnaden vid beskattningen bör endast komma i fråga för förvärv av nyemitterade aktier. Med hänsyn till syftet är det naturligt att stimulansen förbehålls satsningar som på ett direkt sätt tillför bolaget nytt eget kapital. Förvärv av andra värdepapper som bolag kan emittera bör således inte medföra någon rätt till skattereduktion.

De bolag som kan komma i fråga för avdragsgilla investeringar får inte ha eller ha haft sina aktier noterade på en börs eller någon annan reglerad marknad. Detta innebär, såvitt gäller den svenska marknaden, att förvärv av aktier i såväl A-, OTC- som O-listade bolag är uteslutna från skattereduktion. Bolag som genom notering vänt sig till en större marknad får anses ha sådana förutsättningar att ordna sin kapitalförsörjning att de särskilda skattelättnaderna inte är påkallade för dem.

Aktiekapital över 100 000 kr

Riksdagen har beslutat att aktiebolag skall ha ett aktiekapital på lägst 100 000 kr (prop. 1993/94:196 bet. 1993/94:LU32, SFS 1994:802). Befintliga bolag med 50 000 kr i aktiekapital skall före utgången av år 1997 ha ökat sitt aktiekapital till lägst 100 000 kr. Det finns ca 250 000 bolag som berörs av reglerna och således måste välja mellan att öka sitt

aktiekapital eller byta företagsform eller helt enkelt upphöra med verksamheten. Såväl statsfinansiella skäl som neutralitetsaspekter talar för att skattereduktion endast bör medges till den del nyemissionen innebär att aktiekapitalet kommer att överstiga 100 000 kr. Nybildade aktiebolag måste således ha ett aktiekapital överstigande 100 000 kr för att någon del av nyemissionen skall kunna ge rätt till skattereduktion.

Investeringar i fåmansföretag

I promemorian föreslås att investeringar i egna och närstående personers fåmansföretag inte skall berättiga till riskkapitalavdrag. En sådan begränsning medför dock att en stor andel av de personer som kan tänkas överväga en investering i ett onoterat företag blir diskvalificerade för skattestimulansen. Vidare finns det risk för att en regel av angivet slag leder till kringgåendeförsök, t.ex. genom bulvaner. Med hänsyn härtill anser regeringen att systemet med skattereduktion skall stå öppet även för ägare till fåmansföretag och dem närstående personer.

Bolagets verksamhetsinriktning

De första förslagen om skattestimulanser för att underlätta riskkapitalförsörjningen som remissbehandlats tog sikte på s.k. teknik- och kunskapsintensiva småföretag.¹ Sådana företag ansågs typiskt sett ha större kapitalbehov under ett i många fall utdraget uppbyggnadsskede. I promemorian görs en utvidgning. Den verksamhet som företaget bedriver skall vara hänförlig till tillverkningsindustri eller industrinära tjänster. Utredningsmannen betonar dock att avgränsningsproblemen är betydande och framhåller att frågan måste övervägas ytterligare i den fortsatta beredningen.

Regeringen anser att en avgränsning i stället bör göras på så sätt att investeringar i finansiella företag, leasingföretag och fastighetsförvaltande företag utesluts från riskkapitalavdrag. Investeringar i bolag verksamma i andra branscher och verksamheter bör däremot omfattas av skattelättnaden. Det är dock angeläget att riskkapitalet verkligen kommer till användning i den verksamhet som företaget bedriver. För att i möjligaste mån motverka missbruk krävs en regel om att bolaget inte får ha en betydande del av sina tillgångar placerade i likvida tillgångar såsom bankmedel, obligationer, kapitalplacersaktier m.m. annat än tillfälligtvis. Denna andel av bolagets kapital kan lämpligen bestämmas till 20 %.

Föreskriften om att bolagen inte får syssla med finansiell verksamhet eller förvaltning eller ha ett stort likviditetsöverskott bör gälla inte bara vid tidpunkten för aktieförvärvet utan även under de närmast följande åren.

¹ Projektkapitalfonder, Fi 92/1179 resp. Startkapital, Fi 92/3292.

Tidsperioden kan lämpligen sammanfalla med den tid den skattskyldige måste behålla aktierna, dvs. fem år räknat från aktieförvärvet. Prop. 1995/96:109

Bolagets anknytning till Sverige

I promemorian föreslås att endast investeringar i svenska aktiebolag skall berättiga till avdrag. En reservation görs dock för att en sådan begränsning kan verka diskriminerande med hänsyn till EG:s regler. I promemorian föreslås vidare att den kvalificerande verksamheten skall ha bedrivits under minst fyra månader omedelbart före beslutet om nyemission.

Enligt regeringens mening bör skattereduktion medges även vid investeringar i utländska bolag som hör hemma i andra EG-stater eller i länder med vilka Sverige har avtal om informationsutbyte. I fråga om såväl svenska som utländska bolag bör som förutsättning gälla att verksamhet skall bedrivas från fast driftställe i Sverige under en tidsperiod som börjar minst fyra månader före beslutet om nyemission och sträcker sig till utgången av femte året efter det år då aktierna förvärvades.

Vidare bör krävas att bolaget kan visa att betalningen för aktierna investerats eller använts i verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället i Sverige.

Indirekta investeringar

Flera remissinstanser anser att skattelättnaden även bör medges vid indirekta investeringar via riskkapitalbolagsfonder. Motivet härför är att investeraren får en bättre riskspridning. Vid indirekta investeringar ökar emellertid avståndet mellan placeraren och det bolag som är i behov av kapitaltillskottet.

Ett fondsystem baserat på placeringar enbart i onoterade bolag skulle kräva en ny lagstiftning. En sådan lagstiftning är inte lämplig i ett temporärt system för skattelättnad vid riskkapitalinvesteringar. Detta bör således inte omfatta indirekta investeringar.

4.4 Reavinstbeskattningen

Regeringens förslag: Vid försäljning av aktierna skall avdrag medges för hela anskaffningskostnaden utan hänsyn till att skattereduktion medgetts.

Promemrieförslaget: Vid försäljning av aktierna efter utgången av femårsperioden skall anskaffningskostnaden vara noll kronor.

Remissinstanserna: RSV framhåller att det i promemorian föreslagna systemet kräver betydande kontrollinsatser för att den skattskyldige inte

skall få avdrag för hela anskaffningskostnaden. Från företagarkåll framhålls att riskkapitalavdraget bör vara en definitivt lättnad som inte påverkar vinstberäkningen när aktierna säljs.

Skälen för regeringens förslag: Utredaren föreslår att investeringsstimulansen utformas som en skattecredit. Den skattecredit som investeraren får bör i sin helhet amorteras vid avyttringen. Detta uppnås om anskaffningskostnaden sätts till noll. Ett sådant system kan emellertid innebära en alltför liten stimulansseffekt. Vidare ger det upphov till kontrollproblem. I praktiken skulle det bli svårt att i längden upprätthålla särbehandlingen av de aktier för vilka skattelättnad medgetts. Regeringen anser att en rimlig incitamentsnivå uppnås om aktiernas anskaffningsvärde vid en försäljning tillåts motsvara anskaffningskostnaden.

4.5 Ansökan, beslut och kontroll

Regeringens förslag: Ansökan om skattereduktion görs hos en skattemyndighet. Ansökan skall innehålla en försäkran om att sökanden avser att behålla aktierna i minst fem år. Till ansökan fogas ett intyg från det bolag i vilket aktierna förvärvats.

Beslut i ärenden om skattereduktion fattas av den eller de skattemyndigheter RSV bestämmer. Skattemyndighetens beslut får överklagas. Uppgifter om skattereduktion får tillföras skatteregistret.

En uppgiftsskyldighet med avseende på ändrade förhållanden åläggs sökanden och det bolag som utfärdat intyget.

Den löpande kontrollen av bolagens verksamhet och placeringsinriktning görs av skattemyndigheten.

Promemoriaförslaget: Yrkande om riskkapitalavdrag görs i en bilaga till självdeklarationen. Till deklarationen skall fogas ett intyg från det bolag i vilket aktierna förvärvats. Yrkandet prövas i samband med den ordinarie taxeringen. Den löpande kontrollen av att bolagen bedriver föreskriven verksamhet utövas av NUTEK.

Remissinstanserna: RSV befarar att administrationen och kontrollen av systemet blir kostsam och tidskrävande. Problem förutses särskilt i fråga om kontrollen av bolagens verksamhetsinriktning under femårsperioden. Flera av de kontroller som behövs kan inte byggas in i datasystemet utan måste ske manuellt.

Skälen för regeringens förslag:

Ansökan

Med det system regeringen föreslår uppnås betydande förenklingar jämfört med promemoriaförslaget. Skattemyndigheterna behöver inte under

obegränsad tid kontrollera att anskaffningskostnaden för aktierna reduceras vid försäljningen. Ändå krävs betydande kontrollinsatser. För att skattemyndigheterna skall ha en rimlig möjlighet att pröva yrkandet mot lagstiftningens krav är det nödvändigt att den skattskyldige lämnar utförliga uppgifter om investeringen i sin ansökan. I ansökan skall denne försäkra att han eller hon avser att behålla aktierna i minst fem år.

Till ansökan skall fogas ett intyg utfärdat av det bolag som nyemitterar aktierna. Intyget skall innehålla uppgifter om bolagets namn, organisationsnummer och säte, antalet aktier förvärvat avser, vad som betalats för aktierna och när full betalning erlagts. Vidare skall det i intyget finnas en försäkran från bolagets ställföreträdare att bolaget uppfyller de i lagen angivna kraven samt en redogörelse för hur betalningen för aktierna har investerats eller förbrukats.

Beslut

Ett beslut i ärende om skattereduktion fattas sedan en fullständig ansökan kommit in till skattemyndigheten. Skattereduktion kan i normalfallet medges om den skattskyldige förvärvat aktierna och erlagt betalning för dem och de villkor som i övrigt ställs i lagen är uppfyllda eller kan antas bli uppfyllda. Framkommer någon omständighet som innebär att skattereduktion inte kan medges först sedan beslutet fattats skall beslutet omprövas och skattereduktionen upphävas eller sättas ned (se nedan).

För att uppnå bästa möjliga effektivitet vid handläggningen bör det ankomma på RSV att besluta om vilken eller vilka skattemyndigheter som skall handlägga ärenden om skattereduktion. Sökanden skall dock oavsett detta kunna lämna in sin ansökan till den skattemyndighet som han eller hon finner lämpligast. Sökande som är missnöjd med skattemyndighetens beslut i ett ärende om skattereduktion skall kunna överklaga detta hos länsrätten inom tre veckor från det att han eller hon fått del av beslutet. RSV skall kunna överklaga skattemyndighetens beslut inom tre veckor från dagen för beslutet.

Det allmännas talan i dessa ärenden skall i länsrätt och kammarrätt föras av skattemyndigheten. I Regeringsrätten bör det allmännas talan föras av RSV. I övrigt bör förvaltningslagens (1986:223) och taxeringslagens (1990:324) regler gälla för handläggningen av ansökningarna.

För att uppnå en effektiv handläggning av ärenden om skattereduktion och för att få en fungerande kontrollmöjlighet bör skatteregistret vid handläggning av dessa ärenden få tillföras dels de uppgifter som skall finnas med i ansökan om skattereduktion, dels uppgifter om beslutad skattereduktion.

Kontroll

En löpande kontroll måste upprätthållas t.o.m. utgången av år 2002. Det krävs för att det skall vara möjligt att bevaka om den skattskyldige förfogat över aktierna eller bolaget ändrat verksamhetsinriktning inom de föreskrivna tidsperioderna. I promemorian föreslås att NUTEK löpande skall kontrollera att företagets verksamhet uppfyller de ställda kraven. Detta skall ses mot bakgrund av begränsningen till industriföretag och industrinära tjänsteföretag. Med den utformning regeringen föreslår bör den löpande kontrollen huvudsakligen bestå av en granskning av att bolaget inte bedriver otillåten verksamhet, karaktären av bolagets fastighetsinnehav och omfattningen av bolagets finansiella tillgångar. Den kontrollen bör uteslutande utföras av skattemyndigheten.

I första hand måste dock systemet vila på parternas medverkan. En uppgiftsskyldighet skall åläggas både den skattskyldige och det bolag som emitterat aktierna.

4.6 Omprövning och straffansvar

Regeringens förslag: Skattemyndighetens beslut om skattereduktion skall upphävas eller skattereduktion sättas ned om

- sökanden eller bolaget lämnat oriktig uppgift,
- aktierna säljs före utgången av femårsperioden,
- bolaget inte under resten av femårsperioden uppfyller de krav i fråga om verksamhet m.m. som förutsattes för skattereduktion,
- bolaget inom en treårsperiod låter marknadsnotera sina aktier.

Vid upphävande eller nedsättning påförs ett särskilt tillägg som motsvarar 30 % av det belopp varmed skattereduktionen sätts ned. Om det finns särskilda skäl skall tillägg inte påföras.

Omprövning skall kunna ske intill utgången av femte året efter det år då beslutet om skattereduktion meddelades.

Den som vid ansökan om skattereduktion uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift skall dömas till böter eller fängelse i högst två år om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

Promemoriaförslaget: Riskkapitalavdraget jämte ett särskilt tillägg återförs till beskattning som en intäkt av kapital det år aktierna säljs eller förutsättningarna för riskkapitalavdrag på annat sätt rubbas.

Remissinstanserna: *Företagarnas Riksförbund* föreslår att tillägget i stället utformas som en vanlig räntebeläggning.

Skälen för regeringens förslag: Har skattereduktion beviljats med för högt belopp på grund av att sökanden lämnat oriktig uppgift bör beslutet kunna omprövas. Ett upphävande av skattereduktionen måste också göras om förutsättningarna för skattereduktion inte längre är uppfyllda. Så är t.ex. fallet om aktierna säljs i förtid eller om bolaget inte längre uppfyller de krav som gäller under femårsperioden. Omprövning och upphävande skall ske

om bolaget t.ex. börjar med uthyrningsverksamhet i mer än obetydlig omfattning under denna period.

Det kan diskuteras hur lång tid kravet på att bolaget inte får vara noterat på börs eller annan marknadsplats skall gälla. Utredningsmannen menar att en notering inte bör utlösa någon återföring till beskattning av riskkapitalavdraget. Med en annan inställning i den frågan riskeras olämpliga motsättningar mellan ett växande bolags intresse av att nå ut på kapitalmarknaden och investerarens intresse av att avdraget inte återförs till beskattning. Å andra sidan är det angeläget att hindra att reglerna utnyttjas genom att bolag som avser att låta marknadsnotera sina aktier först gör en sådan nyemission som berättigar investerarna till skattereduktion. En lämplig avvägning uppnås enligt regeringens uppfattning om spärrtiden för en marknadsintroduktion begränsas till tre år. Skattereduktionen skall alltså upphävas endast i de fall marknadsintroduktionen sker inom en treårsperiod räknat från utgången av emissionsåret.

Särskilt tillägg m.m.

Skattereduktionen kan sägas innebära att investeraren ges en betydande skatteförmån på övriga skattebetalares bekostnad. Det ter sig därför naturligt att ta ut ett särskilt tillägg av en skattskyldig som avyttrar aktierna innan femårsperioden löpt ut. Även vid upphävande eller nedsättning på annan grund bör en sådan avgift tas ut.

För att säkerställa den eftersträvade långsiktigheten i placeringarna bör enligt utredningsmannen tillägget vara så högt att det avhåller skattskyldiga från att göra riskkapitalavdrag bara för att erhålla en skattekredit. Utredningsmannen föreslår att det särskilda tillägget skall beräknas till 30 % av det återförda avdragsbeloppet. Tillägget föreslås vara obligatoriskt vid förtida avyttring av aktierna och när verksamheten i vissa fall upphör.

Ett upphävande av ett beslut om skattereduktion innebär att tillkommande skatt skall debiteras den skattskyldige. Kvarskatteavgift eller ö-skatteränta kan komma att omräknas och respitränta påföras allt enligt bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272). Det blir således fråga om en viss räntebeläggning av den skattekredit som erhållits. För att motverka missbruk bör därutöver ett särskilt tillägg påföras motsvarande 30 % av det undanröjda reduktionsbeloppet.

Om det finns särskilda skäl skall tillägg inte påföras. Som exempel på särskilda skäl kan nämnas att omprövningen föranleds av att bolaget ändrat sin verksamhet så att det inte längre uppfyller kraven på skattereduktion och den skattskyldige kan visa att han inte kunnat påverka beslutet.

Omprövning bör kunna företas intill utgången av femte kalenderåret efter det år då beslutet om skattereduktion meddelades. Eftersom beslut fattas tidigast året efter det år aktierna förvärvas får skattemyndigheten alltid minst ett år på sig att besluta i sådana omprövningsärenden som föranleds av att den skattskyldige eller bolaget inte iakttar femårsregeln.

Att i ärende om skattereduktion uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämna oriktig uppgift som är ägnad att leda till att skattereduktion tillgodoräknas med för högt belopp bör beläggas med straffansvar. Den som gjort sig skyldig till detta bör dömas till böter eller fängelse i högst två år om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken. Detsamma bör gälla i fråga om underlåtenhet att göra ändringsanmälan.

4.7 Förenlighet med EG:s regelverk

Ett system till stöd för riskkapitalinvesteringar måste naturligtvis utformas så att det är förenligt med EG:s regler. Vad som närmast kommer i blickpunkten är likabehandlingsprincipen, principen om fri etableringsrätt, förbudet mot restriktioner för kapitalrörelser och reglerna om statsstöd till näringslivet.

Förslaget bör såsom det utformats inte kunna anses stå i strid med de förstnämnda principerna eller hindra kapitalrörelser på ett otillåtet sätt. Skattelättnaden utgår för investeringar i såväl svenska som utländska bolag under förutsättning att bolagen i sin tur gör investeringarna i Sverige.

EG:s grundläggande regler om statsstöd återfinns i artikel 92–94 i Romfördraget. Som stöd räknas alla insatser av ekonomisk natur som innebär fördelar för enskilda företag eller branscher. Det spelar ingen roll i vilken form stödet ges. Som stöd räknas t.ex. bidrag, subventionerade lån, garantier, skattelättnader och reducering av avgifter. Stöd som hotar snedvridda konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion är oförenligt med den gemensamma marknaden. Om en medlemsstat är tveksam till om en planerad åtgärd har inslag av offentligt stöd skall EG-kommissionen informeras om åtgärden innan den verkställs.

Ifrågavarande stöd utgår i form av en skattereduktion till investeringar i fasta driftställen i Sverige. Stödet uppgår till högst 30 % av investeringsutgiften förutsatt att företaget finansierar investeringen genom nyemission. Till den del ägarna förvärvar nyemitterade aktier för mer än 100 000 kr var utgår inget stöd. Inte heller utgår stöd till den del företaget finansierar investeringen med lånat kapital eller kvarhållna vinstmedel. I praktiken torde en företagsinvestering finansieras med hjälp av såväl nyemissioner som kvarhållna vinstmedel och extern upplåning. Stödintensiteten till de enskilda investeringarna torde därför i praktiken uppgå till en väsentligt lägre andel av investeringsutgiften än 30 %.

Ifrågavarande stödform står i princip öppen för alla onoterade aktiebolag. Undantagna är i huvudsak endast finansiella företag, fastighetsförvaltande företag samt företag som sysslar med leasing och uthyrning. Stödformen kan således inte anses gynna endast vissa företag eller viss produktion.

Ett temporärt stöd i syfte att stimulera riskkapitalförsörjningen enbart under två år bör därför inte möta något hinder ur EG-perspektiv. Tvärtom har inom EG i många sammanhang betonats vikten av att stärka kapitalförsörjningen i små och medelstora företag. Sammantaget kan det föreslagna systemet med skattereduktion för riskkapitalinvesteringar inte ses

som offentligt stöd i Romfördragets mening. Det finns därför ingen anledning att informera kommissionen om det nu föreslagna riskkapital-systemet.

Prop. 1995/96:109

5 Ekonomiska föreningar

Regeringens förslag: Ekonomiska föreningar som är kooperativa får göra avdrag för insatsutdelning och utdelning på förlagsinsatser.

Skälen för regeringens förslag: I nuvarande system dubbelbeskattas vinster i ekonomiska föreningar. Denna princip har dock luckrats upp i fråga om ekonomiska föreningar som i beskattningshänseende anses som kooperativa. En förening anses som kooperativ om den är öppen och i sina angelägenheter tillämpar lika rösträtt.

Har en kooperativ förening av vinsten på sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar har föreningen rätt till avdrag för sådan utdelning. Kooperativ utdelning som endast utgör en besparing av levnadskostnader är skattefri för medlemmen. I övriga fall är utdelningen skattepliktig.

Vinstutdelning i förhållande till medlemsinsatsernas storlek (insatsutdelning) är däremot inte avdragsgill för föreningen. För den medlem vars andel är betingad av den verksamhet som bedrivs skall sådan utdelning tas upp som intäkt av näringsverksamhet. I annat fall skall utdelningen tas upp som intäkt av kapital. På samma sätt förhåller det sig med utdelning på förlagsinsatser. Det är här fråga om särskilda kapitalinsatser som räknas till föreningens bundna egna kapital men som intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital.

Insatsutdelning och utdelning på förlagsinsatser var tidigare avdragsgilla hos föreningen. Syftet med avdragsrätten var att lindra dubbelbeskattningen inom den kooperativa sektorn. Lättnaden motiverades av att aktiebolagen hade rätt till s.k. Annellavdrag. Föreningarnas avdrag för annan utdelning än pristillägg och rabatter avskaffades i samband med 1993 års företagsskattereform då utdelningar från aktiebolag och ekonomiska föreningar gjordes skattefria.

Det temporära systemet med skattereduktion för riskkapitalinvesteringar föreslås, som framgår av föregående avsnitt, inte gälla för investeringar i ekonomiska föreningar. I avvaktan på mer långsiktiga lösningar för lättnader i dubbelbeskattningen bör kooperativa ekonomiska föreningar få tillbaka rätten till avdrag för insatsutdelning och utdelning på förlagsinsatser. Förslaget föranleder ändringar i 2 § 8 mom. och 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

6 Kvittning av underskott

Prop. 1995/96:109

Regeringens förslag: Underskott av aktiv näringsverksamhet skall få kvittas mot förvärvsinkomster under de fem första verksamhetsåren. Kvittning medges med högst 100 000 kr om året. Om verksamheten övertagits från någon närstående medges avdrag endast om den närstående hade varit berättigad till avdrag om han själv fortsatt att driva verksamheten. Om en skattskyldig genom köp eller annat oneröst förvärv övertagit en verksamhet från en förälder eller far- eller morförälder får underskott dock kvittas mot förvärvsinkomster under de fem första verksamhetsåren.

Avdrag medges inte om den skattskyldige under en femårsperiod före verksamhetens påbörjande bedrivit likartad verksamhet.

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. Undantag från regeln om att kvittning inte tillåts mellan förvärvskällor gäller i fråga om underskott av aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Underskott av sådan verksamhet får – med vissa restriktioner – kvittas mot andra förvärvsinkomster.

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). Denna lagstiftning innefattade inte någon möjlighet till kvittning i de fall en skattskyldig genom köp eller annat oneröst förvärv övertagit en näringsverksamhet från någon närstående. Våren 1994 infördes emellertid en sådan möjlighet (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:777).

I syfte att återställa skattereglerna i enlighet med skattereformen avskaffades möjligheterna att kvitta underskott från nystartad verksamhet hösten 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1855).

Efter en överenskommelse med centerpartiet under våren 1995 har regeringen beslutat föreslå att en kvittningsrätt för underskott i nystartad aktiv näringsverksamhet mot förvärvsinkomster skall återinföras. Syftet med åtgärden är att underlätta för nyföretagande och ge positiva effekter på företagande och risktagande hos enskilda näringsidkare. Kvittningsrätten tillämpas på företagande som påbörjas under år 1996 eller senare. Näringsverksamhet som påbörjas före 1996 omfattas således inte av den nya kvittningsrätten.

Kvittningsrätten föreslås bli utformad enligt följande. Med hänsyn till syftet – att underlätta nyföretagande – är en tidsbegränsning påkallad. Kvittning bör kunna tillåtas under de fem första verksamhetsåren. Vidare

bör en beloppsgräns gälla. Avdrag får göras med högst 100 000 kr för vart och ett av åren. För underskott som ett visst år överstiger 100 000 kr medges inte kvittning. Till den del underskottet överstiger 100 000 kr kan avdrag endast medges enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, dvs. dras av mot framtida överskott i förvärvskällan. Detta innebär att om den skattskyldige år 1 har ett underskott på 125 000 kr och år 2 ett underskott på 50 000 kr kan kvittning ske med 100 000 kr år 1 och 50 000 kr år 2. De 25 000 kr som är hänförliga till år 1 och som inte kvittats får rullas framåt och utnyttjas mot framtida inkomster i förvärvskällan.

Kvittning bör inte få ske om den skattskyldige – direkt eller indirekt – tidigare bedrivit likartad verksamhet. Av tillämpningsskäl bör begränsningen avse endast de senaste fem åren. Om verksamheten övertagits från make eller annan närstående person bör kontinuitet gälla. Det innebär att avdrag endast medges om överlåtaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv fortsatt att driva verksamheten. Om verksamheten däremot övertagits genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv från förälder eller far- eller morförälder räknas verksamheten som nystartad.

Den nya kvittningsrätten omfattar verksamheter som har startats tidigast den 1 januari 1996.

Bestämmelserna om att större mangårdsbyggnader på lantbruk på ägarens begäran skall beskattas i näringsverksamhet skulle i kombination med kvittningsrätt för ifrågavarande fastigheter kunna medföra att underskottsavdrag hänförliga till bl.a. omfattande reparationer kvittas mot t.ex. tjänst. Regeringen anser med hänsyn härtill att ägare som på begäran får sina mangårdsbyggnader beskattade som näringsfastigheter skall undantas från kvittningsmöjligheten.

Kvittningsmöjligheten för kommanditdelägare begränsas beloppsmässigt och får sammanlagt inte överstiga vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Även för delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förpliktelser begränsas kvittningsmöjligheten.

Förslaget föranleder ändring i 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL.

7 Beskattning av ägare i fåmansföretag

7.1 Gällande regler

Det särskilda regelsystemet för beskattning av ägare i fåmansföretag infördes genom 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 och 1990/91:54) och finns i 3 § 12 och 12 a mom. SIL. Bestämmelserna har ändrats ett flertal gånger. Genom lagstiftning hösten 1991 infördes en alternativ metod för beräkning av anskaffningskostnaden på aktier och andelar (prop. 1991/92:60). Hösten 1993 justerades reglerna som en följd av den då införda enkelbeskattningen av bolagsinkomster (prop. 1993/94:50) med

vissa ytterligare ändringar våren 1994 (prop. 1993/94:234). Vid återinförandet av dubbelbeskattningen av bolagsinkomster (prop. 1994/95:25) skedde åter vissa justeringar. Under våren 1995 utarbetades promemorian Tekniska justeringar i regelsystemet för beskattning av ägare i fåmansföretag. Promemorian har remissbehandlats.

Med fåmansföretag åsyftas ett företag där ägaren eller ägarna så fullständigt kan behärska företaget att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägare och företag. Är ägarna i ett fåmansföretag aktiva i detta utgör inkomsterna i företaget en blandning av arbets- och kapitalinkomster. Eftersom skattebelastningen för förvärvsinkomster är högre än för kapitalinkomster uppkommer skillnader mellan uttag i form av progressivt beskattad lön och uttag i form av utdelning som beskattas med den enhetliga skattesatsen för inkomst av kapital. De särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag har sin utgångspunkt i denna skillnad i beskattningen.

Bestämmelserna har utformats som spärregler som skall förhindra att en aktieägare kan ta ut arbetsinkomst som utdelning eller reavinst. En förutsättning för att regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL skall tillämpas är att det är fråga om ett fåmansföretag och att aktieägaren – eller närstående till denne – i betydande omfattning är eller har varit verksam i företaget under den senaste tioårsperioden. Reglerna tillämpas på utdelning på aktierna och på reavinst vid avyttring av sådana aktier. För att förhindra kringgående finns bl.a. bestämmelser som skall tillämpas när aktieägaren inte längre är verksam i företaget men har varit det under något av de tio senaste åren. Diskussionen förs beträffande aktiebolag och aktier men har motsvarande giltighet för ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

Beskattning av utdelning

Den del av det från fåmansföretaget utdelade beloppet som anses motsvara den schablonmässigt bestämda kapitalavkastningen – det kapitalinkomstbehandlade utrymmet – tas upp som intäkt av kapital hos ägaren.

Det kapitalinkomstbehandlade utrymmet beräknas som en viss procent på det kapital som har satts in i bolaget. Procenttalet bestäms schablonmässigt till statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av 5 procentenheter (för år 1995 15,86 %).

Med insatt kapital avses anskaffningskostnaden för aktierna med tillägg för eventuella ovillkorliga kapitaltillskott. För aktier som har anskaffats 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. Uppräkning sker med tillämpning av den indexserie som finns intagen i Riksskatteverkets rekommendationer RSV S 1995:16.

Vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet får hänsyn tas till löner som har utbetalats till andra anställda än aktieägare i företaget. Bestämmelserna om löneunderlag finns i 3 § 12 a mom. SIL och innebär att viss del av den utbetalade lönesumman läggs till anskaffningskostnaden för

aktierna, eventuellt uppräknad med index. Löneunderlaget utgörs av 10 % av den del av lönesumman som överstiger 10 basbelopp. En förutsättning för regelns tillämplighet är att aktieägaren har tagit ut en lön som motsvarar minst 150 % av den lön som har betalats ut till den högst betalde anställde. Den ökning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som uppkommer genom utnyttjande av löneunderlaget får inte överstiga den lön aktieägaren har tagit ut.

När lämnad utdelning överstiger det kapitalinkomstbehandlade utrymmet skall det överskjutande beloppet tas upp som intäkt av tjänst. I de fall lämnad utdelning understiger detta utrymme får skillnaden sparas till nästa år (sparad utdelning) och ökar då det kapitalinkomstbehandlade utrymme som beräknas för det året. Det sparade utrymmet får också läggas till det underlag som ligger till grund för beräkning av kapitalavkastningen. Innebörden av detta är att det sparade utrymmet kommer att ränteuppräknas.

Hänsyn till det sparade utrymmet tas alltså på två olika sätt. Det sker dels genom att det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för nästa år ökas med ett belopp som i kronor räknat motsvarar det sparade utrymmet från föregående år, dels genom att anskaffningskostnaden för aktierna ökas med samma belopp.

Ett exempel visar den använda tekniken.

Anskaffningskostnaden för aktierna i ett enmansaktiebolag antas vid utgången av år 1994 uppgå till 100 000 kr. Aktieägaren har inget sparat utrymme från föregående år. Med tillämpning av den för år 1995 gällande räntesatsen 15,86 % (statslåneräntan 10,86 % + 5 %) bestäms det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för detta år till (15,86 % av 100 000=) 15 860 kr. Aktieägaren tar ut 10 000 kr i utdelning under år 1995. Hans sparade utrymme blir således det överskjutande beloppet på 5 860 kr. Om gällande räntesats för år 1996 antas vara 15,00 % bestäms det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för detta år till (15,00 % av 105 860=) 15 879 kr. Under år 1996 kan aktieägaren som kapitalinkomst ta ut dels detta belopp, dels det sparade utrymmet från år 1995 på 5 860 kr, dvs. sammanlagt 21 739 kr.

För aktier som har anskaffats före ingången av år 1992 är det möjligt att beräkna det kapitalinkomstbehandlade utrymmet med utgångspunkt i ett alternativt värde på aktierna (alternativregeln). Värdet baseras då på skillnaden mellan tillgångar och skulder i företaget vid utgången av det beskattningsår som har taxerats år 1993. Tillgångar och skulder skall värderas enligt bestämmelserna i lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag. Det är i huvudsak fråga om skattemässiga värden. Vissa utbetalningar från företaget reducerar underlaget och därmed också det värde som får användas på aktien.

Beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet med tillämpning av alternativregeln sker på samma sätt som enligt huvudregeln. Lönesummeregeln får dock inte tillämpas om värderingen sker med stöd av alternativregeln.

Beskattnings av reavinst

En reavinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag kan delvis bero på att arbetsinkomster har hållits kvar i företaget. Särskilda regler gäller därför för beskattning av sådan reavinst.

Utgångspunkten vid 1990 års skattereform var att det inte ansågs nödvändigt att beskatta en försäljningsvinst med samma skattesats som gäller för arbetsinkomster eftersom man inte kan räkna med att få full betalning för tillgångarna i bolaget vid en försäljning. En försäljning är dessutom förenad med vissa kostnader (prop. 1989/90:110 s. 472). Ett rimligt skatteuttag ansågs ligga på ca 40 %. Tillgodogörande av arbetsinkomster genom avyttring av aktierna i bolaget (med uttag av bolagsskatt och reavinstskatt) skulle med detta skatteuttag ge ägaren approximativt samma behållning efter skatt som ett uttag av lön efter arbetsgivaravgifter och progressiv inkomstskatt. Den tekniska lösning som valdes för att få detta skatteuttag är att 50 % av reavinsten tas upp som intäkt av tjänst och 50 % som intäkt av kapital. Till den del reavinsten motsvaras av kvarstående sparad utdelning blir det endast fråga om beskattning i inkomstslaget kapital.

Den reavinst som skall fördelas mellan intäkt av tjänst och intäkt av kapital beräknas i huvudsak enligt allmänna regler. Anskaffningskostnaden för aktier som förvärvats före år 1990 får dock räknas upp med index. För aktier som har förvärvats före ingången av år 1992 finns alternativt möjlighet att beräkna reavinsten med utgångspunkt i kapitalunderlaget. Vid beräkning av den reavinst som skall fördelas enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna kan det avdragsgilla omkostnadsbeloppet därför vara högre än det omkostnadsbelopp som följer av de allmänna reglerna för beräkning av reavinst (jfr 27 § 2 mom. SIL). Därmed kommer också den vinst som skall behandlas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL att vara lägre än den som beräknats enligt de allmänna reglerna. Skillnadsbeloppet beskattas enligt allmänna reavinstregler, dvs. som intäkt av kapital.

Det finns en övre gräns för hur stor del av en reavinst som skall tas upp som intäkt av tjänst. Enligt den s.k. takregeln uppgår gränsen till 100 basbelopp. Eftersom hälften av reavinsten skall tas upp som intäkt av kapital innebär denna takregel att när en reavinst överstiger 200 basbelopp – utöver kvarstående sparad utdelning – beskattas överskjutande del som kapitalavkastning enligt de allmänna reglerna för reavinst.

Sammanfattning

Vid utdelning på aktier får ett belopp som kan anses motsvara en schablonmässigt beräknad avkastning på det i företaget investerade kapitalet behandlas som kapitalinkomst. Uppgår det utdelade beloppet till ett högre belopp skall den överskjutande delen tas upp som intäkt av tjänst.

Det kapitalinkomstbehandlade utrymmet beräknas med utgångspunkt i anskaffningskostnaden för aktierna med tillägg för eventuellt sparutrymme från tidigare år. Anskaffningskostnaden får i viss utsträckning räknas upp med index. Möjlighet finns i vissa fall att i stället utgå från ett värde som beräknas med utgångspunkt i kapitalunderlaget i företaget. Underlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med 5 procentenheter. Det belopp som erhålls vid denna beräkning utgör det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Till det läggs eventuellt sparutrymme från föregående år. Utdelning som ryms inom detta utrymme beskattas som intäkt av kapital hos aktieägaren.

Vid avyttring av aktier i fåmansföretag skall hälften av reavinsten – beräknad enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL – tas upp som intäkt av tjänst.

7.2 Allmänna utgångspunkter

Den väsentliga ändring som föreslagits i promemorian avser en utvidgning av tillämpningsområdet för regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag så att detta bättre kommer att överensstämma med de intentioner som låg till grund för 1990 års skattereform. Syftet är att reglerna skall vara tillämpliga när en aktieägare är verksam i ett fåmansföretag. De bör även tillämpas om aktieägaren är verksam i ett företag i vilket denne indirekt äger aktier under förutsättning att även det företaget kan anses utgöra ett fåmansföretag. Det nuvarande regelsystemet är emellertid endast i begränsad omfattning tillämpligt i det senare fallet. En ändring förslås i detta hänseende. Vidare föreslås att även delägare i utländska bolag skall omfattas av regelsystemet.

Av de remissinstanser som yttrat sig över förslaget instämmer samtliga i att regelsystemet bör omfatta fall då aktieägaren är verksam i ett företag i vilket denne indirekt äger aktier samt att även utländska företag skall kunna anses utgöra ett fåmansföretag.

I promemorian har också föreslagits vissa lagtekniska förändringar, främst i förtydligande syfte. *Svenska Arbetsgivareföreningen* och *Sveriges Industriförbund* samt *Företagarnas Riksorganisation* anser att förslaget innebär en förbättring av lagtexten. *FAR* anser att de förslagna ändringarna innebär att lagtexten blir mer otydlig. Från bl.a. *Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* har framförts att det nu är dags att göra en principiell översyn av utgångspunkten för fåmansföretagslagstiftningen.

Det har redan vid 1990 års skattereform konstaterats att det i ett system med en progressiv beskattning av förvärvsinkomster och en proportionell beskattning av kapitalinkomster finns ett behov av särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag. Vid diskussionen om utgångspunkten för en skattemässig åtskillnad mellan arbets- och kapitalinkomster har bl.a. framförts att det naturliga kan synas vara att fastställa vad som kan betraktas som en normal lön. I promemorian hänvisades till prop. 1993/94:234 (s.76 f.) där det uttalades att det visat sig omöjligt att bygga regelsystemet på en prövning av vad som i varje enskilt fall kan anses

utgöra normal lön och att det inte heller är möjligt att fastställa en rimlig schablon för löneuttag. Vissa remissinstanser anser att ytterligare diskussion borde ha förts på denna punkt. Regeringen konstaterar att den fråga som här är aktuell gäller tillämpningsområdet för det nuvarande regelsystemet. Det finns i detta sammanhang inte anledning att ånyo diskutera den principiella utgångspunkten för regelsystemet.

Det är av vikt att det särskilda regelsystemet tillämpas för samtliga aktiva delägare och att det inte genom olika bolagskonstruktioner är möjligt att komma förbi systemet. Regeringen anser att det är angeläget att nu genomföra de ändringar som behövs för att även indirekta innehav resp. utländska bolag skall omfattas av lagstiftningen.

Några remissinstanser har påtalat komplexiteten i systemet. Regeringen konstaterar att komplikationerna framförallt har sin utgångspunkt i det förhållandet att tillämpningsområdet måste bestämmas så att det fångar in olika bolagskonstruktioner. För en aktieägare i ett fåmansföretag som äger samtliga eller en huvuddel av aktierna i ett bolag och som är verksam i detta bolag eller i ett koncernbolag innebär de föreslagna reglerna inte någon förändring och inte heller någon ytterligare komplikation.

I promemorian föreslogs också vissa ändringar av lagteknisk karaktär i syfte att förtydliga lagtexten. I denna fråga är regeringens inställning följande. Flertalet av de tidigare företagna ändringarna har arbetats in i den ursprungliga bestämmelsen i 3 § 12 mom. SIL. Ändringarna har varit av olika teknisk karaktär och detta har bl.a. medfört oklarheter i frågan hur regelsystemet förhåller sig till övriga bestämmelser i skattesystemet. Skattelagskommittén arbetar för närvarande med en systematisk översyn av inkomstskatteförfattningarna (dir. 1991:39). Ett naturligt led i detta arbete är att föreslå sådana förändringar som behövs i förtydligande syfte. Ett betänkande kommer dock att lämnas först under slutet av nästa år. Regeringen anser emellertid att det redan nu är viktigt att i möjligaste mån ta tillvara möjligheterna att förtydliga lagtexten. Av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan är också flertalet av den uppfattningen att de föreslagna ändringarna innebär en förbättring. Regeringen anser således att de föreslagna ändringarna i princip bör genomföras. Den tekniska utformningen av förslaget kommenteras närmare i avsnitt 7.5.

7.3 Tillämpningsområdet för 3 § 12 mom. SIL

Regeringens förslag: Det särskilda regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag skall tillämpas om aktieägaren är verksam i betydande omfattning i företaget eller i annat fåmansföretag i vilket det förstnämnda företaget äger aktier.

Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger beaktas även utländska juridiska personer.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Invändningar har inte framförts mot förslaget att begränsa möjligheterna att kringgå reglerna genom indirekta innehav. Däremot har framförts att förslaget i dess nuvarande utformning kommer att få ett alltför vittgående tillämpningsområde eftersom det även omfattar fall där avkastning i andra bolag inte är hänförlig till företagsledarens arbetsinsatser. *Svenska Arbetsgivareföreningen* och *Sveriges Industrieförbund* anser att precisionen i regelsystemet ökar med förslaget genom att den svårtolkade koncernregeln kan slopas.

Några invändningar har inte framförts mot förslaget att även utländska bolag skall omfattas av fåmansbolagslagstiftningen. *Svenska Arbetsgivareföreningen* och *Sveriges Industrieförbund* samt *Handelshögskolan i Stockholm* har emellertid anfört att förhållandet till dubbelbeskattningsavtal borde belysas.

Bakgrunden till regeringens förslag: Definitionen av fåmansföretag finns i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Enligt åttonde stycket a i anvisningspunkten anses ett fåmansföretag föreligga om en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget. RSV har i sina rekommendationer (RSV S 1995:16) uttalat att med "ett fåtal" bör avses högst ett tiotal personer.

En subsidiär definition av fåmansföretag finns i nämnda anvisningspunkt åttonde stycket b. Av den framgår att med fåmansföretag avses ett aktiebolag eller en ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra om en person har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. Det kan vara fråga om företag som visserligen ägs av så många personer att man inte kan tala om ett fåtal personer men vars verksamhet är uppdelad på flera avgränsade rörelsegrenar som var och en i stort sett antas fungera som ett självständigt fåmansföretag. Beträffningarna avser främst fria yrkesutövare som driver verksamhet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening med många delägare.

Av nionde stycket i anvisningspunkten framgår att aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk börs inte räknas som fåmansföretag.

Vid prövningen av om ett fåmansföretag föreligger beaktas inte enbart personer som direkt äger aktier i företaget. Med ägare avses även den som genom förmedling av juridisk person äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie i företaget (elfte stycket i anvisningspunkten). Om ett företag ägs av ett fåtal fysiska personer och därför utgör ett fåmansföretag kommer alltså även ett helägt dotterföretag att utgöra ett fåmansföretag eftersom aktierna i dotterföretaget indirekt ägs av ett fåtal fysiska personer.

Definitionen av fåmansföretag i KL utgör grunden även för tillämpning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Enbart det förhållandet att det är fråga om ett fåmansföretag motiverar emellertid inte tillämpning av de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och reavinster. En förutsättning är dessutom att inkomsterna i företaget kan anses utgöra en blandning av arbets- och kapitalinkomster. Ett villkor för att bestämmelserna i 3 § 12

mom. SIL skall vara tillämpliga är därför att aktieägaren – eller någon närstående – i betydande omfattning varit verksam i företaget. Vad som avses med verksam i betydande omfattning har kommenterats i prop. 1989/90:110 s.703. Eftersom det villkoret knyter an till verksamhet som utövats av den enskilde aktieägaren måste tillämpligheten av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL prövas i förhållande till varje enskild aktieägare. Att ett företag enligt definitionen i KL utgör ett fåmansföretag innebär alltså inte generellt att samtliga aktieägare i företaget omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Enligt 3 § 12 mom. nionde stycket SIL skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag – dvs. om ett fåmansföretag föreligger – sådana delägare, som själva eller genom någon närstående är verksamma i företaget, anses som en person. Definitionen av fåmansföretag är här något utvidgad i förhållande till den grundläggande definitionen i KL. Ett företag som drivs gemensamt av många delägare som alla arbetar i företaget behandlas alltså som ett fåmansföretag.

I ett hänseende är bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL tillämpliga på utdelning och reavinst i företag som inte utgör fåmansföretag. Det gäller den situationen att företaget någon gång under den senaste tioårsperioden utgjort ett fåmansföretag i vilket den skattskyldige har varit verksam men att företaget inte längre har denna karaktär, exempelvis därför att ett antal nya delägare har tillkommit. För att förhindra kringgående av regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL tillämpas bestämmelserna om företaget någon gång under de senaste tio åren utgjort ett fåmansföretag i vilket delägaren har varit verksam.

Det grundläggande villkoret att delägaren i betydande omfattning skall ha varit verksam i företaget kan inte uppfyllas av en juridisk person. Den bestämmelse i KL som anger att även den som indirekt äger aktier i företaget skall anses som ägare saknar därför i princip betydelse vid prövning av om utdelning och reavinst skall behandlas enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. I syfte att 3 § 12 mom. SIL skall kunna tillämpas även i det fall verksamheten utövas i ett annat företag än det i vilket aktierna innehas anges i åttonde stycket att med verksamhet i ett fåmansföretag jämföras verksamhet i ett annat företag inom samma koncern.

Ett koncernförhållande föreligger bl.a. när ett företag äger så många aktier i ett annat företag att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier, dvs. när företaget har ett bestämmande inflytande i det andra företaget. Även i de fall aktieinnehavet inte motsvarar så stort röstetal att ett koncernförhållande föreligger kan det andra företaget vara ett fåmansföretag. Ett exempel illustrerar.

En fysisk person, X, äger samtliga aktier i ett företag, AB A, som därmed utgör ett fåmansföretag. Företaget äger 40 % av aktierna i företaget AB B. Övriga aktier i AB B ägs av två andra fysiska personer. Något koncernförhållande föreligger inte mellan AB A och AB B. Däremot utgör AB B ett fåmansföretag eftersom det med beaktande av såväl direkta och indirekta aktieinnehav ägs av ett fåtal fysiska personer.

En förutsättning för att 3 § 12 mom. SIL skall vara tillämpligt på utdelning från AB A är som tidigare konstaterats att X i betydande omfattning är verksam i detta företag. Är X i stället verksam i AB B kan han ta ut sin arbetsinkomst från detta företag i form av utdelning som lämnas till AB A och vidareutdelas till X. Denna vidareutdelning omfattas inte av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL eftersom verksamhet inte har bedrivits i ett koncernföretag. Utdelning från AB A kommer därför att kapitalbeskattas hos X.

Skälen för regeringens förslag: Ett särskilt regelsystem för fåmansbolagsdelägare bör vara utformat så att samtliga aktiva aktieägare omfattas av bestämmelserna. Det skall inte vara möjligt att genom olika bolagskonstruktioner komma förbi reglerna. Regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL bör tillämpas i de fall aktieägaren är aktiv i ett företag i vilket han indirekt äger aktier samt har ett reellt inflytande. För att uppnå detta syfte föreslogs i promemorian att med verksamhet i ett direktägt fåmansföretag skall jämföras verksamhet i ett annat fåmansföretag om den skattskyldige indirekt äger aktier i detta företag. Några invändningar mot den principiella utgångspunkten i detta förslag har inte framförts. Däremot har några remissinstanser anfört att kravet att aktieägaren skall ha ett reellt inflytande i det andra fåmansföretaget inte återspeglas i lagtexten.

Som lagförslaget har utformats kan det komma att omfatta situationer där aktieägaren i ett bolag indirekt äger en mindre del i ett annat bolag i vilket vederbörande tillsammans med ett flertal andra aktieägare är verksamma. Villkoret att det bolag i vilket aktierna indirekt innehas skall utgöra ett fåmansföretag innebär – på samma sätt som vid ett direkt aktieinnehav – i kombination med kravet att det skall vara fråga om verksamhet i betydande omfattning att tillämpningsområdet begränsas till sådana förhållanden då det föreligger ett reellt inflytande.

En särskild fråga gäller de fall när verksamhet bedrivs i ett handelsbolag, dvs. aktieägaren är verksam i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andelar. I promemorian anfördes att det i flertalet fall innebär att aktieägaren är verksam i handelsbolaget för aktiebolagets räkning. Handelsbolagets inkomst beskattas dessutom hos aktiebolaget. Verksamheten torde därför jämföras med verksamhet i aktiebolaget och därmed är regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL tillämpligt. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* instämmer i denna slutsats. Fakulteten anser emellertid att om detta är riktigt, strider denna slutsats mot en av reglerna i 1 § andra stycket lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. Motivet är att den lagen uttryckligen skall kunna tillämpas även när ett aktiebolag säljer ett handelsbolag i vilket aktieägaren varit verksam.

Regeringen delar uppfattningen att det särskilda regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag omfattar även det fallet att verksamheten bedrivits i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andelar. Skäl att särskilt reglera denna situation i 3 § 12 mom. SIL kan inte anses föreligga. Lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall skall under vissa förutsättningar tillämpas när en

fysisk person säljer en andel i ett handelsbolag till annan än fysisk person. En av förutsättningarna är enligt 1 § andra stycket i den nämnda lagen att överlåtaren har varit aktivt verksam i handelsbolaget. Med detta jämföras att överlåtaren på motsvarande sätt bedrivit verksamhet i handelsbolaget genom en juridisk person. Det innebär således att i de fall handelsbolaget äger ett aktiebolag i vilket andelsägaren är verksam kan den särskilda lagen bli tillämplig om andelen i handelsbolaget säljs. Tillämpningsområdet i 3 § 12 mom. avser emellertid det fallet att den fysiske personen säljer en aktie i ett aktiebolag. Regeringens bedömning är därför att vid sidan av bestämmelsen i 3 § 12 mom. SIL behövs den nämnda bestämmelsen i lagen om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

Utländska juridiska personer

Definitionen av fåmansföretag i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL omfattar aktiebolag och ekonomiska föreningar. Huruvida även utländska företag kan vara fåmansföretag framgår inte direkt.

Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger beaktas även aktier eller andelar som innehas genom förmedling av en juridisk person. Med juridisk person kan avses såväl svenska som utländska företag. Äger en fysisk person exempelvis ett danskt aktiebolag som i sin tur har ett svenskt dotterbolag bör det inte råda någon tvekan om att det svenska dotterbolaget anses utgöra ett fåmansföretag. Om det danska bolaget skall betraktas som ett fåmansföretag har tidigare ansetts oklart.

Regeringsrätten har konstaterat att 3 § 12 mom. SIL inte kan tillämpas på utländska bolag (RÅ 1994 ref. 3). Av Regeringsrättens dom torde också den slutsatsen kunna dras att detsamma gäller vid bedömningen av vad som utgör fåmansföretag enligt definitionen i KL. Ett utländskt företag omfattas alltså inte av definitionen av ett fåmansföretag i KL annat än i det avseendet att även indirekta innehav via ett utländskt företag kan beaktas.

Om ett företag ägs av en eller ett fåtal fysiska personer som är verksamma i företaget bör utdelning och reavinst på aktier beskattas på samma sätt oavsett om det är ett svenskt eller utländskt företag. I 3 § 12 mom. SIL bör därför införas en bestämmelse som anger att med fåmansföretag kan avses även utländska företag.

Några remissinstanser har efterlyst en diskussion av förslagets inverkan vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. I avtal om undvikande av dubbelbeskattning finns regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster mellan staterna. Den uppdelning i olika inkomster som finns i ett avtal har emellertid endast betydelse vid tillämpning av avtalet och således inte vid bestämmande av till vilket inkomstslag inkomsten skall hänföras enligt svensk intern skattelagstiftning. Har rätten att beskatta viss inkomst i Sverige enligt svensk lagstiftning inskränkts genom avtalet måste denna begränsning iakttas. När beskattningsrätten väl har fördelats enligt avtalet sker emellertid beskattning i Sverige enligt svensk lagstiftning.

Förslaget i promemorian har utformats så att utländska juridiska personer skall beaktas vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger. Enligt en särskild bestämmelse skall emellertid regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL avseende fördelning av utdelning och reavinst inte tillämpas på sådana utländska juridiska personer där delägarna beskattas löpande för vinsten. RSV har anfört att detta ger en möjlighet att undgå beskattning av reavinster enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna. Det skulle kunna ske genom att aktierna i ett fåmansföretag avyttras till underpris till sådan utländsk juridisk person varefter andelen i den utländska juridiska personen avyttras och reavinsten kapitalbeskattas.

Den beskattning som avses i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL gäller delägarens andel i vinsten i den utländska juridiska personen. Av 3 § 10 mom. SIL framgår att utdelning från en sådan juridisk person inte skall beskattas och därmed omfattas den inte heller av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Regeringen anser däremot att det inte finns skäl att undanta reavinst vid avyttring av andel i sådan utländsk juridisk person från tillämpningsområdet i 3 § 12 mom. SIL. Detta bör således omfatta även sådana andelar.

7.4 Överlåtelse av andel i handelsbolag som äger aktier, m.m.

Regeringens förslag: Vid avyttring av andel i handelsbolag som äger aktie i ett fåmansföretag i vilket andelsägaren har varit verksam i betydande omfattning skall hälften av den del av reavinsten som kan anses belöpa på aktierna beskattas som intäkt av tjänst.

Vid tillämpning av lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall slopas möjligheten att dela upp vinsten genom ett delbokslut i de fall handelsbolaget äger aktie i ett fåmansföretag i vilket andelsägaren har varit verksam i betydande omfattning.

Promemorians förslag: Vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag i vilket aktieägaren varit verksam till ett handelsbolag i vilket aktieägaren äger andel skall reavinsten beräknas som om överlåtelsen har skett till marknadsvärdet.

Remissinstanserna: RSV anser att förslaget inte är tillräckligt omfattande och föreslår i stället att del av vinsten vid avyttring av andelar i handelsbolaget skall beskattas enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna. Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund motsätter sig förslaget eftersom det medför likviditetspåfrestningar. Om en särskild skatteregel anses erforderlig bör denna omfatta del av vinst vid avyttring av andelen i handelsbolaget.

Skälen för regeringens förslag: Om en fysisk person överlåter aktier i ett fåmansföretag till ett handelsbolag i vilket han är delägare kan

vederlaget bestämmas till ett belopp motsvarande aktiernas omkostnadsbelopp vilket innebär att någon beskattningsbar reavinst inte uppkommer. När andelen i handelsbolaget överläts beskattas reavinsten i inkomstslaget kapital. Denna möjlighet att kringgå regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL bör tas bort.

Reglerna för beskattning av verksamhet i handelsbolag skiljer sig från de regler som gäller för beskattning av verksamhet i aktiebolag. Den årliga vinsten i handelsbolaget beskattas löpande hos delägaren. En fysisk person beskattas i inkomstslaget kapital för vinst vid avyttring av andelar i handelsbolag – om inte lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall är tillämplig. I promemorian uttalades att det inte är möjligt att utan avsevärda ändringar i regelsystemet för beskattning av reavinst vid avyttring av andelar i ett handelsbolag införa regler som motsvarar dem som finns i 3 § 12 mom. SIL. I stället föreslogs att särskilda bestämmelser skulle gälla när en fysisk person avyttrar aktier i ett företag i vilket han varit verksam till ett handelsbolag i vilket han har en andel. Den fysiske personen skulle enligt förslaget beskattas som om aktierna hade sålts till marknadspris. RSV har anfört att förslaget inte är tillräckligt omfattande, bl.a. därför att vinster som upparbetas i aktiebolaget efter överlåtelsen inte kommer att omfattas. *Svenska Arbetsgivareföreningen* och *Sveriges Industriförbund* avstyrker förslaget eftersom det innebär en betydande likviditetspåfrestning som kan hindra välmotiverade omstruktureringar.

Regeringen har tidigare föreslagit att indirekta innehav i fåmansföretag skall omfattas av det särskilda regelsystemet och att det inte skall vara möjligt att genom olika bolagskonstruktioner kringgå bestämmelserna. Särskilda regler bör också gälla när aktier har överlåtits till ett handelsbolag i vilket aktieägaren eller närstående äger en andel varefter andelen i handelsbolaget säljs. En annan reglering än den som föreslogs i promemorian bör emellertid väljas. För att förhindra skatteundandragande bör reavinsten vid avyttring av andelen i handelsbolaget delas upp och den del av vinsten som kan anses belöpa på handelsbolagets innehav av aktier i fåmansföretaget skall – på samma sätt som när en aktie avyttras direkt – till hälften beskattas som intäkt av tjänst. En liknande reglering användes för avyttringar under år 1994 då skatteplikten för reavinst vid avyttring av aktier var reducerad. För att förhindra kringgående av reglerna för reavinstbeskattning av fastigheter gällde en undantagsregel för den situation då aktiebolaget ägde fastigheter [jfr 3 § 1 mom. tredje stycket b) i momentets lydelse vid 1995 års taxering, prop. 1993/94:50 s. 201].

Särskilda regler gäller när en fysisk person till en juridisk person säljer en andel i ett handelsbolag i vilket den fysiske personen har varit aktivt verksam. Reglerna finns i lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall och innebär att vinsten skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Syftet är att inkomst i handelsbolaget som är hänförlig till det beskattningsår då överlåtelsen sker inte skall kunna omvandlas till en kapitalbeskattad reavinst. Under vissa förutsättningar kan den särskilda beskattningen begränsas till den del av beskattningsårets

inkomst från handelsbolaget som belöper på andelen för tiden fram till överlåtelse- eller tillträdesdagen (3 § lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall). Återstående vinst beskattas enligt allmänna regler, dvs. som intäkt av kapital.

Enligt 1 § andra stycket andra meningen omfattar lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall även den situationen att överlåtaren, eller någon denne närstående, har varit aktivt verksam i handelsbolaget genom en juridisk person. Äger handelsbolaget ett aktiebolag i vilket någon av andelsägarna är aktivt verksam skall således bestämmelserna tillämpas om denne andelsägare säljer sin andel till en juridisk person.

Tidigare har föreslagits att en fysisk person som säljer en andel i ett handelsbolag som äger aktier i ett fåmansbolag skall beskattas för del av vinsten som intäkt av tjänst. En sådan beskattning är emellertid inte tillräcklig om det finns en upparbetad vinst i handelsbolaget och andelen säljs till en juridisk person. Även i fortsättningen bör således sådana försäljningar omfattas av lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

Ett handelsbolag som äger aktier i ett aktiebolag redovisar inkomst från aktiebolaget endast i de fall bolaget lämnat utdelning eller när aktierna avyttrats. Har aktiebolaget inte lämnat någon utdelning redovisar således handelsbolaget inte heller någon inkomst från aktiebolaget för beskattningsåret. Utnyttjas då möjligheten till delbokslut i 3 § den nämnda lagen kommer den del av vinsten vid avyttring av andelen i handelsbolaget som kan anses hänförlig till aktieinnehavet endast att kapitalbeskattas. Regeringen anser därför att möjligheten till delbokslut bör förhindras i de fall handelsbolag äger sådana aktier som om de ägts direkt av den fysiske personen hade omfattats av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Förslaget föranleder en ändring i 3 § lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. Enligt Lagrådets förslag görs även ett förtydligande i 1 § andra stycket den nämnda lagen. Bestämmelsen om att del av vinst vid försäljning av andel i handelsbolag skall tas upp som intäkt av tjänst bör tas in i ett nytt moment i 24 § SIL.

Det finns i dag vissa möjligheter att utan omedelbara beskattningskonsekvenser överföra tillgångar från enskild näringsverksamhet eller ett handelsbolag till ett aktiebolag i vilket den skattskyldige äger aktier genom att överlåtelsen sker till skattemässiga värden. Om verksamheten överförs till ett aktiebolag i vilket den skattskyldige inte har varit verksam kan en reavinst vid avyttring av aktierna i det övertagande företaget som sker strax efter överlåtelsen komma att beskattas i inkomstslaget kapital även om den skattskyldige har varit aktivt verksam i den enskilda näringsverksamheten eller i handelsbolaget. En näringsidkare som skall upphöra med sin näringsverksamhet skulle på detta sätt kunna undgå den progressiva inkomstskatt och de egenavgifter som skulle ha påförts honom om näringsverksamheten sålts direkt.

I promemorian anfördes att en inkomstomvandling som sker på det beskrivna sättet framstår som en rent skattemässigt betingad transaktion med

syfte att undgå skatt. Det ifrågasattes också om ett sådant förfarande skulle motverkas genom att i 3 § 12 mom. SIL införa en bestämmelse som med verksamhet i bolaget jämställer aktiv verksamhet i enskild näringsverksamhet eller handelsbolag om tillgångar som ingått i sådan verksamhet har överlåtits till bolaget. Eftersom en överlåtelse av det angivna slaget också kan utgöra ett led i en omstrukturering av företag ansågs emellertid att ställning till detta skulle tas när Företagsskatteutredningen (Fi 1992:11) lämnat sitt kommande förslag om beskattningskonsekvenserna i samband med omstruktureringar. Majoriteten av remissinstanserna har instämt i förslaget i promemorian. RSV anser emellertid att en lagändring bör genomföras.

Syftet med 3 § 12 mom. SIL är att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. En sådan omvandling skulle under vissa förutsättningar kunna ske genom att tillgångar överläts till underpris från enskild näringsverksamhet eller handelsbolag till ett aktiebolag. Regeringen anser att det i och för sig kan ifrågasättas om inte tillämpningsområdet i 3 § 12 mom. SIL under vissa förutsättningar borde omfatta även aktier i aktiebolag till vilket sådan överlåtelse av tillgångar har skett. Möjligheterna att genom verksamhet i enskild näringsverksamhet och handelsbolag omvandla vad som kan likställas med arbetsinkomster är emellertid normalt begränsade.

Enbart det förhållandet att tillgångar har överlåtits till underpris till ett aktiebolag är alltså inte ett tillräckligt skäl att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL vid en senare försäljning av aktierna. Regeringen är därför inte beredd att utan ytterligare överväganden lägga fram ett förslag i denna fråga.

7.5 Lagtekniska justeringar

Regeringens förslag: Lagtexten struktureras på så sätt att nuvarande 3 § 12 och 12 a mom. SIL i förtydligande syfte delas upp i fem moment, 12 a–12 e mom.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag med den avvikelser att förslaget i stället avsåg en sammanföring av 3 § 12 och 12 a mom. SIL.

Remissinstanserna: Av de remissinstanser som har yttrat sig särskilt anser majoriteten att det lagtekniska förslaget innebär förbättringar.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL har sedan deras tillkomst ändrats vid olika tillfällen. På grund av att ändringarna har inarbetats i de ursprungliga bestämmelserna har reglerna blivit svåröverskådliga. I promemorian föreslogs i förtydligande syfte bl.a. att vissa begrepp skulle införas för att klargöra förfarandet vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. *Företagarnas Riksorganisation,*

Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund m.fl. har tillstyrkt förslaget. Prop. 1995/96:109

Regeringen anser att det är viktigt att i avvaktan på skattelagskommitténs förslag tillvarata möjligheten att förtydliga bestämmelserna. Förslaget bör i princip genomföras med den ändringen att en uppdelning bör göras av det nuvarande momentet på flera moment. En sådan uppdelning klargör på ett tydligare sätt de olika inslag som finns i den nuvarande bestämmelsen. De ändringar som gjorts i förhållande till promemoriaförslaget redovisas närmare i författningskommentaren. Förslaget har även ändrats på det sätt Lagrådet förordat.

RSV har aktualiserat frågan om beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet när aktierna byter ägare under året. Ett kapitalinkomstbehandlat utrymme beräknas när företaget lämnar utdelning för att fastställa hur stor det av det utbetalade beloppet som skall kapitalinkomstbeskattas. Utbetalning av beslutad utdelning kan förekomma vid flera tillfällen och om aktierna byter ägare mellan utdelningstillfällena uppkommer frågan om även den nye ägaren får beräkna ett kapitalinkomstbehandlat utrymme för det aktuella året. Innebörden av den nuvarande bestämmelsen är oklar. I och med att bestämmelserna nu fått en delvis annorlunda utformning och på ett klarare sätt knyter an till de förhållanden som gäller för en enskild aktieägare avser beräkningen av gränsbeloppet den enskilde aktieägaren. Förvärvs aktierna under året får den nye ägaren beräkna ett nytt gränsbelopp under förutsättning att det är ett oneröst förvärv. Vid benefika överlåtelser är detta inte möjligt eftersom den nye ägaren då träder i den före ägarens ställe.

RSV har anfört att om den nye ägaren får beräkna ett kapitalinkomstbehandlat utrymme utan hänsyn till att sådant har beräknats för den före ägaren är det genom försäljningar inom närståendekretsen möjligt att öka det belopp som kan kapitalinkomstbeskattas. Regeringen konstaterar att för att förhindra skatteundandragande är det motiverat att införa en särskild bestämmelse vid onerösa överlåtelser inom närståendekretsen. En sådan avyttring skall inte medföra att det blir möjligt att beräkna ett nytt kapitalinkomstbehandlat utrymme för året.

En annan fråga gäller anskaffningsvärdet för aktierna. Vid avyttring av aktier beräknas reavinsten med utgångspunkt i det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna (27 § 2 mom. SIL). Det kapitalinkomstbehandlade utrymmet skall enligt 3 § 12 mom. andra stycket SIL beräknas med utgångspunkt i anskaffningskostnaden för aktierna. Lagtextens utformning är inte helt entydig vilket innebär att med anskaffningskostnad skulle kunna avses såväl den faktiska anskaffningskostnaden som ett anskaffningsvärde beräknat enligt genomsnittsmetoden. En skillnad mellan dessa värden uppkommer först sedan en förändring skett i det ursprungliga innehavet. När en delavyttring av aktierna i företaget har skett är det emellertid naturligt att det resterande genomsnittliga anskaffningsvärdet utgör underlag för beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. I förtydligande syfte bör i 3 § 12 mom. SIL införas en uttrycklig hänvisning till det anskaffningsvärde som enligt de allmänna reavinstreglerna skall

användas vid beräkning av reavinsten. Det innebär också att kontinuitetsreglerna om övertagande av anskaffningsvärden vid benefika överlåtelser kommer att gälla utan särskilda föreskrifter.

I skatteregisterlagen (1980:325), lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter och i lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag finns hänvisningar till 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL i lagrummets nuvarande lydelse. Till följd av uppdelningen av lagrummet på flera moment har dessa hänvisningar ändrats.

8 Begränsning av avdragsramen för representation

Regeringens förslag: Avdrag för måltidsutgifter i samband med representation skall fr.o.m. år 1996 medges med högst ett belopp som motsvarar 0,5 % av basbeloppet, avrundat nedåt till närmast tiotal kronor. Kostnader för vin och sprit får räknas in i avdragsramen.

Bakgrunden till regeringens förslag: I kompletteringspropositionen (prop. 1994/95:150 s. 150) aviserades en uppstramning av avdragsramarna för representation fr.o.m. inkomståret 1996. Besparingen beräknades medföra en årlig inkomstförstärkning på ca 400 miljoner kr.

Utgifter för representation och liknande ändamål utgör omkostnader i en förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten eller jämförbara händelser eller då utgifterna avser personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin. Avdrag för måltidsutgifter medges normalt inte med större belopp än som motsvarar skäliga utgifter för lunch.

RSV ger årligen ut en rekommendation avseende maximibelopp för representation i form av måltider. Enligt rekommendationen (RSV S 1994:11) bör avdrag för lunch, middag eller supé för år 1995 medges med högst 300 kr per person. Beloppet avser kostnader exkl. mervärdesskatt. Företagen får avdrag för ingående moms endast till den del kostnaden är avdragsgill vid inkomsttaxeringen, dvs. under år 1995 med högst 75 kr per person.

Skälen för regeringens förslag: I kompletteringspropositionen redogjordes för två utmärkande drag i regeringens skattepolitik. Skattepolitiken har en betydelsefull roll vid saneringen av de stora underskotten i de offentliga finanserna. Vidare skall skattepolitiken återupprätta den avvägning mellan fördelningspolitiska mål och kraven på en samhällsekonomiskt effektiv

beskattning som gjordes i 1990–91 års skattereform. Den fördelningspolitiska profilen på inkomstförstärkningarna avgör om det sammantagna saneringsprogrammet blir trovärdigt och vinner en bred uppslutning.

Mot denna bakgrund är det rimligt att sätta ned avdragsramen för representationskostnader som i sin nuvarande utformning framstår som alltför generös. Enligt regeringens uppfattning är det rimligt att begränsa avdragsramen till närmare hälften av vad som för närvarande gäller. Förenklingsskäl talar för att även kostnader för vin och sprit skall få ingå i avdragsramen.

Avdragsramen bör inte uttryckas i kronor utan kopplas till basbeloppet enligt lagen om allmän försäkring. Basbeloppet fastställs årligen och återger förändringar i det allmänna prisläget t.o.m. oktober året före det år basbeloppet avser. Avdragsramen kan skäligen bestämmas till 0,5 % av basbeloppet avrundat till närmast lägre tiotal kronor. Basbeloppet för år 1996 har ännu inte fastställts men kan beräknas bli bestämt till sådant belopp att avdragsramen blir 180 kr för år 1996. Avdragsramen avser liksom hittills kostnad inklusive serveringsavgift men exklusive mervärdesskatt.

9 Budgeteffekter

Bedömningen av budgeteffekterna för den konsoliderade offentliga sektorn redovisas som periodiserade kalenderårseffekter och varaktig nettoeffekt. Riskkapitalavdraget, ekonomiska föreningars avdragsrätt för insatsränta och kvittning av underskott i aktiv näringsverksamhet avräknas mot den reserv för skattelättnader för företag som sattes av i regeringens proposition om vissa ekonomisk–politiska åtgärder (prop. 1994/95:25, s. 71). I regeringens kompletteringsproposition (prop. 1994/95:150, Bilaga 1, s. 32) aviserades en uppstramning av avdragsramarna för representation.

9.1 Skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

Två faktorer är av avgörande betydelse för de statsfinansiella effekterna av en skattereduktion för riskkapitalinvesteringar. Den ena är omfattningen av emissioner i onoterade företag vid oförändrade regler. Den andra är vilken ökning av nyemissionerna som kan uppkomma genom åtgärden. Vidare begränsas volymen på nyemissioner som berättigar till skattereduktion av att man måste investera för mellan 10 000 kr och 100 000 kr.

Volymen nyemissioner har uppskattats med SCB:s finansstatistik för icke-finansiella företag som underlag. Den har baserats på genomsnittliga nyemissioner under perioden 1985–1993, dock har extremvärden rensats bort. De aktuella ägarkategorierna är fåpersonsägda företag. I statistiken skiljer man mellan företag med resp. utan koncernanknytning. Endast 30 % av fåpersonsägda företag med koncernanknytning räknas med som aktuella

för nyemissioner som berättigar till skattereduktion. Alla emissioner i gruppen utan koncernanknytning räknas med.

Ökningen i emissionsvolymen har uppskattats till 40 %. Uppskattningen baseras på de sänkta reala avkastningskraven på nyemissionsfinansierade investeringar. En mera skönsmässig justering för osäkerhet och ofullständig information görs.

Den kortsiktiga effekten på de offentliga finanserna utgörs av den skattereduktion som medges. Denna kan uppskattats till 0,41 miljarder kr för inkomståret 1996 och 0,47 miljarder kr för inkomståret 1997. Skillnaden utgörs av räntan på det skattebortfall som skett inkomståret 1996. Den varaktiga kostnaden för åtgärden uppgår till 0,12 miljarder kr.

9.2 Ekonomiska föreningar

Det samlade insatskapitalet i de ekonomiska föreningarna uppgår till 2,93 miljarder kr. Insatsutdelning får som mest lämnas efter en räntesats som motsvarar diskontot plus tre procentenheter, dvs. med f.n. ca 10 %. Den avdragsgilla insatsutdelningen kommer därmed att uppgå till 0,29 miljarder kr. Den kortsiktiga såväl som den varaktiga kostnaden kan därför beräknas till 0,08 miljarder kr.

Förlagsinsatserna i de ekonomiska föreningarna uppgår inte till sådana belopp att avdragsrätten för ränta på förlagsinsatser får någon statsfinansiell betydelse.

9.3 Kvittning av underskott

Enligt förslaget kommer kvittning av underskott i aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst att medges med i olika avseenden väsentliga begränsningar.

De belopp som antas kvittas i en nystartad verksamhet uppgår till 0,36 miljarder kr första året kvittning får ske. Andra året antas underskotten vara lika stora för de verksamheter som startades året innan, och ett lika stort kvittningsbart underskott uppkommer genom nytillkommande företag. De kvittningsbara underskotten växer i samma takt till och med femte året efter att lagstiftningen trätt i kraft, då de uppgår till 1,80 miljarder kr. Omedelbar kvittning av dessa underskott mot inkomst av tjänst beräknas ge en skattelättnad med 37 % av beloppet. Detta är den genomsnittliga skatten för berörda företagare.

En motverkande effekt uppkommer genom att de underskott som kvittas mot inkomst av tjänst inte får kvittas mot framtida överskott i näringsverksamhet.

Den kortsiktiga kostnaden för kvittning av underskott i aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst uppgår till 0,13 miljarder kr avseende inkomståret 1996 och 0,25 miljarder kr avseende inkomståret 1997. Den

varaktiga effekten utgörs av räntan på nuvärdet av de årliga inkomstbortfall som uppkommer, och uppgår till 0,20 miljarder kr. Prop. 1995/96:109

9.4 Beskattning av ägare i fåmansföretag

Eftersom de föreslagna ändringarna innebär att reglerna utformats i enlighet med de ursprungliga intentionerna, uppkommer inga statsfinansiella effekter.

9.5 Begränsning av avdragsramen för representation

Genom begränsningen av avdrag för representationskostnader minskas avdraget från 300 kr till 0,5 % av basbeloppet. För år 1996 beräknas detta ge en minskning av maximalt avdrag med 120 kr. Denna begränsning innebär en basbreddning på 0,88 miljarder kr. Breddningen har effekter dels på bolagsskatten, dels på mervärdesskatten. Sammantaget uppgår den kortsiktiga effekten av begränsningen till 0,44 miljarder kr för inkomståret 1996 och 0,40 miljarder kr för inkomståret 1997. Den varaktiga effekten uppgår till 0,40 miljarder kr.

9.6 Effekter för skatteförvaltningen och domstolsväsendet

Genomförandet av förslaget om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar kräver ökade insatser från skatteförvaltningen. Personalkostnaderna för att hantera bestämmelserna är helt beroende av mängden ansökningar och deras kvalitet. Med hänsyn till osäkerheten om antalet ansökningar och tiden för deras inlämnande avser regeringen att längre fram besluta om ytterligare medel för att täcka kostnaderna för administration och kontroll av skattereduktionen.

Vad gäller förslaget om kvittning av underskott i aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst har skattemyndigheterna redan hanterat ett sådant system och den framtida hanteringen borde således kunna ske inom den befintliga anslagsramen.

För övriga myndigheter, t.ex. domstolsväsendet, utgår regeringen från att det merarbete som förslagen kan orsaka är försumbart.

9.7 Sammanfattning

I nedanstående tabell lämnas en sammanfattning av effekterna för den konsoliderade offentliga sektorn. De åtgärder som faller inom ramen för de medel som avsatts för lättnader i beskattningen av företag avräknas mot denna ram i tabellen. De förstärkningar av budgeten som det begränsade representationsavdraget innebär redovisas för sig.

Tabell 9.1: Finansiella effekter för den konsoliderade offentliga sektorn av olika åtgärder. Miljarder kr.

	Varaktigt	1996	1997	1998	1999
Skattereduktion för riskkapitalinvesteringar	-0,12	-0,41	-0,47	-0,04	-0,04
Avdragsrätt för insatsränta i ekonomiska föreningar	-0,08	-0,08	-0,08	-0,08	-0,08
Kvittning av underskott i aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst	-0,20	-0,13	-0,25	-0,35	-0,43
Ram på 2,00 miljarder kr	2,00	1,00	2,00	2,00	2,00
KVARSTÅR	1,60	0,38	1,20	1,53	1,45
Begränsningar i representationsavdraget	0,40	0,44	0,40	0,40	0,40

Finansdepartementet

Prop. 1995/96:109

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 november 1995

Närvarande: statsrådet Sahlin, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Thalén, Freivalds, Uusmann, Lindh.

Föredragande: statsrådet Freivalds

Regeringen beslutar proposition 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, m.m.

10 Författningskommentar

Prop. 1995/96:109

10.1 Lagen om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

Förutsättningar för skattereduktion

1 §

Av *första stycket* framgår att skattereduktion kan medges fysisk person som mot betalning i pengar förvärvar vissa aktier. Härför krävs att de förutsättningar som anges i 2-5 §§ är uppfyllda eller kan antas bli uppfyllda.

Av *andra stycket* framgår att underlaget för skattereduktion endast omfattar betalningar under åren 1996 och 1997. I underlaget för båda åren sammanlagt får inräknas utgifter om högst 100 000 kr.

Till den del nyemissionen avser höjning av aktiekapitalet till 100 000 kr får betalningen inte räknas med i underlaget. Anta att aktiekapitalet genom en nyemission höjs från 50 000 kr till 200 000 kr. Fem personer köper vardera aktier för 30 000 kr. Skattereduktion kan medges var och en med högst 6 000 kr (30 % av 1/5-del av 100 000 kr).

I underlaget får heller inte inräknas den del av nyemissionen som motsvarar tidigare nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden. Detta gäller ifråga om nedsättning som skett efter den 1 januari 1995.

I *tredje stycket* anges att skattereduktionen medges med 30 % av underlaget. Eftersom underlaget får uppgå till högst 100 000 kr innebär det att skattereduktion kan medges med högst 30 000 kr. Underlaget måste uppgå till minst 10 000 kr för att skattereduktion skall medges. Det kan t.ex. vara fråga om förvärv av aktier i ett bolag för 6 000 kr och i ett annat bolag för 4 000 kr. Underlaget måste sammanlagt uppgå till minst 10 000 kr.

2 §

I *första stycket* anges en grundläggande förutsättning för skattereduktion. Den skattskyldige får inte avyttra aktierna under en tidsperiod som omfattar fem år efter utgången av det år aktierna förvärvades.

Av *andra stycket* framgår att femårsperioden även omfattar försäljningar av andra aktier i samma bolag. Detta gäller även om de försålda aktierna är av annat slag än de aktier för vilka skattereduktion medgetts (t.ex. A-aktier i stället för B-aktier).

Enligt *tredje stycket* har även dödsboet efter en person som förvärvat aktier möjlighet att få skattereduktion. (Dödsbon kan dock inte få skattereduktion för aktieförvärv som görs av boet. Aktieförvärv som görs av handelsbolag omfattas inte heller. Detta gäller även om det bland bolagsmännen finns personer som skulle vara berättigade om de själva gjort investeringen.) Om äganderätten övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död krävs att den nya ägaren behåller

aktierna under resten av femårsperioden. Gåva och bodelning i annat fall Prop. 1995/96:109
likställs däremot med avyttring.

3 §

I *första stycket* anges att förvärvet skall ske genom teckning av nyemitterade aktier i svenska aktiebolag eller vissa utländska bolag. De utländska bolag som omfattas är de som är hemmahörande i en medlemsstat i EG eller något land med vilket Sverige har avtal med bestämmelser om informationsutbyte för beskattningsändamål.

Vare sig bolaget är svenskt eller utländskt skall två villkor vara uppfyllda. Villkoren skall vara uppfyllda av bolaget självt. Det räcker inte med att villkoren uppfylls av t.ex. ett dotterföretag.

Enligt punkt 1 skall bolaget under en viss tidsperiod ha bedrivit verksamhet från fast driftställe i Sverige. Tidsperioden sträcker sig från fyra månader före beslutet om nyemission till fem år efter utgången av det år under vilket aktierna förvärvades.

Enligt punkt 2 skall ett belopp motsvarande betalningen för aktierna varaktigt investeras eller förbrukas i den verksamhet som bolaget bedriver vid det fasta driftstället i Sverige. I fråga om s.k. fåmansföretag får det inte vara fråga om sådan egendom som avses i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL, dvs. egendom som så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare eller denne närstående person.

I *andra stycket* anges ett undantag från femårsregeln i punkt 1. Skattereduktion medges även om verksamheten i Sverige upphör tidigare om upphörandet beror på att företaget försätts i konkurs eller träder i tvångslikvidation.

4 §

Bestämmelserna syftar till att upprätthålla femårsregeln. Bolaget får inte under denna tid sätta ned aktiekapitalet eller reservfonden och utbetala hela eller del av nedsättningen till aktieägarna. Under denna tid får inte heller otillåten utdelning ha förekommit. Båda dessa regler gäller även motsvarande åtgärder som vidtas av ett utländskt bolag.

5 §

Genom denna bestämmelse utesluts vissa bolag eller verksamheter från lagens tillämpningsområde.

Av *första stycket* framgår att det bolag som ger ut nya aktier (nedan kallat riskkapitalbolaget) eller annat företag i samma koncern inte får ha eller ha haft något aktieslag noterat vid en börs eller annan reglerad marknad under en viss tidsperiod. Denna tidsperiod sträcker sig från tio år före förvärvet till tre år efter utgången av förvärvsåret.

Genom *andra stycket* undantas vissa verksamheter under en viss tidsperiod. Denna sammanfaller med den tid den skattskyldige måste behålla sina aktier och sträcker sig således från aktieförvärvet till fem år

efter utgången av förvärsåret. Undantaget gäller i likhet med bestämmelsen i första stycket såväl riskkapitalbolaget som annat företag i samma koncern som detta.

Enligt punkt 1 undantas vissa finansiella verksamheter.

Enligt punkt 2 undantas företag som i mer än obetydlig omfattning hyr ut lös egendom till företag som inte ingår i samma koncern som uthyrningsföretaget. Den externa uthyrnings- eller leasingverksamheten kan anses vara av mer än obetydlig omfattning om den omsätter mer än en tiondel av företagets eller koncernens totala omsättning.

I punkt 3, som justerats i förhållande till lagrådsremissen, undantas företag som äger andra fastigheter än sådana som uteslutande används i verksamheten. Denna verksamhet får inte avse annat än koncernintern fastighetsförvaltning. Att t.ex. ett moderbolag använder ett dotterföretags fastighet i sin rörelse diskvalificerar således inte från skattereduktion.

I punkt 4 undantas företag som annat än tillfälligtvis har mer än en femtedel av sina tillgångar placerade i kontanter eller vissa andra likvida tillgångar. Med tillfälligtvis bör förstås högst ett par tillfällen om sammanlagt högst tre månader under femårsperioden. I speciella fall bör en längre tids "överlikviditet" kunna tillåtas i början av femårsperioden. Detta gäller om "överlikviditet" kan antas bero på att företaget behöver mer tid för att hinna investera det kapital som nyemissionen inbringat. Anta att företaget avser att genom nyemissionen finansiera uppförandet av en ny fabriksbyggnad. Betalningen för de nytecknade aktierna erhålls i november 1996. Byggnadsarbetena betalas på löpande räkning under tiden december 1996-juli 1998. I ett sådant fall kan det vara rimligt att godta överlikviditet fram till dess merparten av byggutgifterna har betalats. En aktie anses inte innehavd i kapitalplaceringssyfte om innehavet är näringsbetingat. Vid värderingen som skall ligga till grund för prövningen av frågan om bolaget innehar för mycket "otillåten" egendom skall tillgångarna värderas till det högsta av sina bokförda och skattemässiga värden.

Genom bestämmelsen i *tredje stycket* utvidgas den krets av företag för vilka begränsningarna enligt första och andra styckena skall gälla. Riskkapitalbolaget får inte ägas av två eller flera företag som har, har varit eller blir noterade på sätt anges i första stycket. Detta gäller om de noterade företagen direkt eller indirekt innehar mer än hälften av röstetalet i riskkapitalbolaget. Sådana ägarföretag får inte heller bedriva finansiell verksamhet, uthyrning, fastighetsförvaltning eller ha sådana "otillåtna" placeringar som avses i andra stycket 4.

Av bestämmelsen i *sista stycket* framgår att byggnader som är lös egendom samt byggnads- och industritillbehör skall jämföras med fastigheter vid tillämpning av punkt 3.

6 §

I bestämmelsen definieras uttrycket "företag i samma koncern" genom en hänvisning till svenska civilrättsliga koncernbegrepp. Genom tillägget i sista meningen utvidgas koncernbegreppet till att omfatta även utländska moderföretag.

Ansökan

7 §

Av *första stycket* framgår att ansökan om skattereduktion skall göras skriftligen hos en skattemyndighet senast den 2 maj 1998.

Av *andra stycket* framgår att den skattskyldige har viss valfrihet att välja vilket år han eller hon vill ha skattereduktionen. Om aktierna har betalats under år 1996 och ansökan ges in senast den 2 maj 1997 skall anges om skattereduktionen skall tillgodoräknas vid 1997 eller 1998 års taxering eller fördelas mellan åren. Ges ansökan in senare eller avser ansökan aktier som betalats under år 1997 skall skattereduktionen tillgodoräknas vid 1998 års taxering.

I *tredje stycket* anges vilka uppgifter ansökan skall innehålla. Sökanden skall bl.a. avge en försäkran att han eller hon avser att behålla aktierna till utgången av femte året efter det år då aktierna köptes.

Av *fjärde stycket* framgår att ett intyg från det bolag som emitterade aktierna skall bifogas ansökningen. I detta intyg skall bolaget bl.a. försäkra att det inte föreligger något sådant hinder som avses i 3–5 §§. I intyget skall bolaget också ange hur betalningen för aktierna har investerats eller förbrukats. Villkoret enligt 3 § första stycket 2 skall i princip vara uppfyllt redan vid ansökningstillfället. Avser investeringen uppförande av t.ex. en ny fabriksbyggnad bör det dock kunna räcka med att byggnadsarbetena kommit igång. Om investeringen avbryts eller pengarna används till annat än vad som sagts i intyget är bolaget skyldigt att underrätta Riksskatteverket därom (jfr 12 §).

8 §

Av bestämmelsen framgår att beslutanderätten i ärenden om skattereduktion kan komma att tilldelas viss eller vissa skattemyndigheter.

Omprövning

9 §

I bestämmelsen anges när ett beslut om skattereduktion skall omprövas. Det skall enligt punkt 1 ske om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift.

Omprövning skall enligt punkt 2 ske om det efter det att sökanden eller bolaget lämnat sina uppgifter inträffat någon omständighet som enligt någon av bestämmelserna i 1–5 §§ medför att skattereduktion inte skall medges eller skall medges med lägre belopp. Det kan t.ex. vara fråga om avyttring av aktier (2 §), nedlagd eller utflyttad verksamhet (3 §), nedsättning av aktiekapital eller reservfond (4 §), marknadsnotering, ändrad verksamhetsinriktning eller placering av likvida tillgångar (5 §).

Omprövning kan slutligen enligt punkt 3 föräledas av ett annat beslut av skattemyndighet eller förvaltningsdomstol som rör skattereduktion enligt lagen. Det kan här röra sig om några ovanliga situationer. Anta t.ex. att länsrätten bifaller den skattskyldiges överklagande avseende skattereduktion vid 1997 års taxering. Beslutet medför att skattemyndigheten skall ompröva ett beslut om att medge skattereduktion vid 1998 års taxering för ett annat aktieköp eftersom takbeloppet på 100 000 kr uppnås redan genom det förvärv som länsrätten medgett skattereduktion för.

10 §

I lagrummet anges den tid inom vilken ett beslut om skattereduktion kan omprövas.

11 §

Av bestämmelsen framgår att ett särskilt tillägg skall betalas vid sådan omprövning som grundas på 9 § 1 eller 2. Tillägget påförs av skattemyndigheten och uppgår till 30 % av det belopp varmed skattereduktionen sätts ned. Tillägget är inte avdragsgillt vid taxeringen. Om det finns särskilda skäl skall tillägg inte påföras. Exempel på vad som kan anses vara särskilda skäl har redovisats i avsnitt 4.6.

12 §

I *första stycket* anges den uppgiftsskyldighet som åligger bolag med avseende på ändrade förhållanden. Bolag som utfärdat intyg som legat till grund för ansökan om skattereduktion skall så snart som möjligt underrätta Riksskatteverket om sådana ändrade förhållanden som enligt någon av bestämmelserna i 3-5 §§ utgör hinder för skattereduktion inträffat eller om aktierna registrerats på annan ägare.

Av *andra stycket* framgår att om aktierna förvaltarregistreras skall bolaget till förvaltaren anmäla att det är fråga om aktier för vilka intyg enligt 7 § fjärde stycket utfärdats. Anmälningsskyldigheten för eventuell avyttring som sker efter förvaltarregistreringen övergår därefter på förvaltaren.

I *tredje stycket* regleras den skattskyldiges anmälningsplikt. I fråga om ändrade förhållanden hos bolaget räcker det inte att som aktieägare förlita sig på att bolagets underrättelse kommit till skattemyndighetens kännedom.

Överklagande

Prop. 1995/96:109

13 §

Paragrafen, som innehåller bestämmelser om överklagande av beslut, har utformats med utgångspunkt från de förslag till ändringar i förvaltningsprocessen som ges i prop. 1995/96:22. Den skattskyldige skall överklaga ett beslut inom tre veckor räknat från den dag han eller hon får del av beslutet. Även för Riksskatteverket är besvärstiden tre veckor men räknas från dagen för beslutet.

Straff

14 §

I paragrafen regleras straffansvaret vid lämnande av oriktig uppgift. Bestämmelsen har getts en konstruktion som ansluter till skattebrottslagens motsvarande bestämmelser. Den omfattar även underlåtenhet att göra ändringsanmälan enligt 14 §. Straffansvaret gäller såväl den skattskyldige som hans eller hennes biträde och de som företräder det bolag eller den förvaltare som lämnat den oriktiga uppgiften resp. underlåtit att lämna underrättelse eller göra ändringsanmälan.

Övriga bestämmelser

15 §

I *första stycket* hänvisas till vad som gäller för skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen. Hänvisningen innebär bl.a. att skattereduktionen görs från statlig och kommunal inkomstskatt samt statlig fastighetsskatt. Beslut om skattereduktion tillämpas vid debitering av slutlig och tillkommande skatt. Ett beslut om skattereduktion kan även tillämpas vid debitering av preliminär F-skatt och särskild A-skatt samt vid beslut om beräkning i enskilt fall av preliminär A-skatt.

I *andra stycket* görs i fråga om särskilt tillägg hänvisningar till vad som gäller om särskild avgift enligt taxeringslagen. Hänvisningen till 5 kap. 13 § avser debitering och uppbörd. Hänvisningen till 6 kap. 24 § avser frågan om muntlig förhandling i mål om tillägg.

16 §

Bestämmelsen har tillkommit efter lagrådsremissen. Skattemyndigheten skall ha rätt att kontrollera uppgifter som lämnats i intyg, underrättelse eller anmälan enligt 7 § resp. 12 §. I lagrummet hänvisas därför i tillämpliga delar till 3 kap. TL och lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. Hänvisningen innebär att myndigheten har rätt att

utfärda förelägganden, göra besök och revision m.m. hos den skattskyldige, riskkapitalbolaget, annat företag i samma koncern som detta samt sådana ägarföretag som omfattas av bestämmelsen i 5 § tredje stycket. Prop. 1995/96:109

17 §

I lagrummet finns en bestämmelse om åtalsanmälan som till sin utformning ansluter till 17 § skattebrottslagen.

18 §

I bestämmelsen görs en hänvisning till KL och SIL med avseende på betydelsen av beteckningar som används i lagen.

19 §

I bestämmelsen görs en hänvisning till skatteregisterlagen.

Ikraftträdandet

Lagen träder i kraft den 1 januari 1996. Av 1 § och 7 § framgår att lagen gäller aktieköp under åren 1996 och 1997 samt att skattereduktion tillgodoräknas vid debitering av skatt på grund av 1997 eller 1998 års taxeringar.

10.2 Kommunalskattelagen (1928:370)

46 § 1 mom.

En begränsad kvittningsrätt för inkomst av aktiv näringsverksamhet mot förvärvsinkomster införs. Bestämmelserna har motiverats i avsnitt 6.

10.3 Lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

32 § 1 mom.

Ändringen i *första stycket h* är en konsekvens av att det i 24 § 7 mom. SIL har införts en bestämmelse som innebär att del av vinst vid avyttring av andel i handelsbolag i vissa fall skall tas upp som intäkt av tjänst. Det bör också påpekas att ändringen i 3 § 12 mom. SIL att dödsbo kan äga aktier i sådant fåmansföretag som avses där, innebär att utdelning och reavinst på sådana aktier under vissa förutsättningar skall hänföras till intäkt av tjänst.

Anvisningarna till 20 §

Prop. 1995/96:109

punkt 1

I *tredje stycket* begränsas avdragsramen för måltidsutgifter i form av lunch, middag eller supé i samband med representation till 0,5 % av basbeloppet. Samtidigt slopas bestämmelsen om att utgifter för spritdrycker och vin inte får räknas med i avdragsramen. Avdragsramen gäller per person och måltid.

10.4 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

2 § 8 mom.

Genom det nya *andra stycket* ges kooperativ förening åter rätt till avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser. I fråga om insatsutdelning gäller avdragsrätten inte den del av utdelningen som tillfaller någon som är skattebefriad enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. Avser sådan skattebefriad utdelning högst 10 % av insatsutdelningen är dock hela utdelningen avdragsgill.

Av *tredje stycket* framgår att avdragsrätten även gäller för centralorganisation som själv inte är kooperativ i lagens mening. Det är tillräckligt att de föreningar för vilka den utgör centralorganisation är kooperativa. Är föreningen i egenskap av förvaltningsföretag frikallat från skattskyldighet för utdelning skall avdraget minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelsen.

3 § 1 mom.

I *tredje stycket* har tillagts en hänvisning till 24 § 7 mom. SIL.

3 § 8 mom.

Ändringen i *tredje stycket* är en följd av att 3 § 12 mom. har uppdelats i moment.

3 § 12 mom.

Det förutvarande 12 mom. har tillsammans med 12 a mom. delats upp i fem moment, 12 a–12 e.

Av *första stycket* framgår principerna för beskattning av utdelning på aktier i fåmansföretag. Under vissa förutsättningar skall utdelning tas upp som intäkt av tjänst – med motsvarande minskning av det utdelningsbelopp som skall tas upp som intäkt av kapital. Samma princip gäller för reavinst vid avyttring av sådana aktier. Bestämmelserna tillämpas på vad som betecknas som kvalificerade aktier.

Andra stycket beskriver innehållet i momenten 12 a–12 e.

I *tredje stycket* (som motsvaras av nuvarande 12 mom. tionde stycket första och andra meningarna) anges att med aktie likställs andel. Med aktier och andelar likställs även vissa andra finansiella instrument men för dessa gäller i vissa fall särskilda regler, bl.a. får bestämmelserna i 12 c och 12 d mom. inte tillämpas.

3 § 12 a mom.

I momentet anges under vilka förutsättningar en aktie skall anses kvalificerad.

Enligt *första stycket 1* anses en aktie kvalificerad om den skattskyldige eller någon honom närstående i betydande omfattning är eller har varit verksam i företaget (jfr nuvarande 12 mom. femte stycket första meningen). En aktie kan också anses kvalificerad om den skattskyldige eller närstående tidigare varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Bestämmelsen – som har sitt ursprung i nuvarande 12 mom. femte stycket sista meningen – slopades i promemoriaförslaget eftersom den ansågs obehövlig. Den har nu ändrats och innebär att aktier i ett företag kan anses kvalificerade beroende på att verksamhet tidigare har bedrivits i ett annat företag. Bestämmelsen kan exempelvis ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. I enlighet med Lagrådets förslag har bestämmelsen kompletterats med villkoret att det även här skall vara fråga om verksamhet i betydande omfattning.

Första stycket 2 omfattar de situationer då en aktie anses kvalificerad på grund av att aktieägaren är verksam i annat företag. I nuvarande 12 mom. åttonde stycket – som har slopats – anges att med verksamhet eller innehav i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern. Den nya bestämmelsen har fått en annorlunda utformning och innebär att en aktie anses kvalificerad om företaget direkt eller indirekt äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket den skattskyldige eller någon honom närstående är verksam i betydande omfattning.

Bestämmelserna i *andra stycket* har hämtats från nuvarande 12 mom. fjärde stycket första meningen och innebär att en aktie under vissa förutsättningar kan anses kvalificerad även om ett företag inte längre utgör ett fåmansföretag. Eftersom en aktie kan anses kvalificerad beroende på att aktieägaren är verksam dels i företaget, dels i ett företag i vilket vederbörande har ett indirekt innehav, har ordalydelsen i stycket ändrats.

I *tredje stycket* hänvisas till definitionen av fåmansföretag, ägare och närstående i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (jfr nuvarande 12 mom. nionde stycket). Hänvisningen till vad som avses med "ägare" är ny. Den får bl.a. betydelse vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger beroende på ett indirekt innehav. Även *andra meningen* i stycket är ny och innebär att även utländska juridiska personer beaktas vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger enligt definitionen i KL. Skall inkomst från en utländsk juridisk person enligt punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL beskattas hos delägaren beskattas inte utdelning från den utländska juridiska personen (jfr 10 mom.). Bestämmelserna om utdelning i 12 mom. är således

inte heller tillämpliga. Däremot beaktas en sådan utländsk juridisk person vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger. Vidare kan bestämmelserna i 12 mom. bli tillämpliga på reavinst vid avyttring av andel i sådan utländsk juridisk person.

Fjärde stycket är nytt och innebär att om en fysisk person har ägt en kvalificerad aktie skall denna även för dödsboet efter en sådan person anses vara kvalificerad. För dödsboet tillämpas bestämmelserna som om aktien fortfarande hade ägts av den fysiska personen. Definitionen av närstående i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL innebär att ett dödsbo kan vara närstående. Däremot finns inte någon bestämmelse som innebär att ett dödsbo kan ha närstående. I sista meningen finns därför en regel om att delägare i dödsbo jämställs med närstående.

3 § 12 b mom.

I momentet finns bestämmelser om hur utdelning och reavinst på kvalificerade aktier skall beskattas. Eftersom momentet behandlar utdelning och reavinst som tillfaller fysiska personer och dödsbon avses med beskattningsår alltid kalenderåret.

I *första stycket* (motsvaras av nuvarande 12 mom. första stycket) finns bestämmelser för beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet, dvs. hur stor del av det utdelade beloppet som får tas upp som intäkt av kapital. Någon materiell ändring har inte gjorts i bestämmelsen. Däremot har begreppet *gränsbelopp* introducerats i lagtexten. Med gränsbelopp avses det högsta utdelningsbelopp som aktieägaren för beskattningsåret får ta upp som intäkt av kapital. Gränsbeloppet beräknas som anskaffningskostnaden för aktien multiplicerad med statslåneräntan plus 5 procentenheter. Enligt tredje meningen – nuvarande 12 mom. tionde stycket andra meningen – gäller en särskild regel för beräkning av gränsbelopp i fråga om andra finansiella instrument än aktier och andelar. I sista meningen i stycket finns en ny bestämmelse som gäller vid avyttring av aktie inom närståendekretsen. Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. Den nye ägaren får beräkna ett gränsbelopp endast om den förre ägaren inte erhållit någon utdelning under året och alltså inte beräknat något gränsbelopp. Bestämmelsen blir tillämplig i de fall företaget lämnar utdelning vid mer än ett tillfälle eller utdelning lämnas varefter utbetalning sker i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Vid benefika överlåtelser gäller kontinuitet och den nye ägaren övertar i alla hänseenden överlåtarens situation. Någon möjlighet att beräkna ytterligare ett gränsbelopp för året finns alltså inte efter en benefik överlåtelse. Konsekvensen av att ett gränsbelopp inte får beräknas är att hela det utdelade beloppet skall tas upp som intäkt av tjänst.

I klargörande syfte anges i *andra stycket* uttryckligen att med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid en reavinstberäkning om aktien sålts vid utdelningstillfället, dvs. en direkt koppling görs till genomsnittsmetoden. Eftersom ovillkorliga aktieägar-tillskott ingår i underlaget för beräkning av det genomsnittliga anskaffningsvärdet är den nuvarande bestämmelsen att sådana tillskott får läggas

till anskaffningskostnaden obehövlig. Anknytningen till reavinstreglerna och genomsnittsmetoden innebär vidare att om den skattskyldige har sålt vissa aktier i företaget skall gränsbeloppet för resterande aktier beräknas med utgångspunkt i återstående genomsnittligt anskaffningsvärde. Den allmänna bestämmelsen om kontinuitet vid benefika förvärv kommer också att gälla, dvs. överlåtarens anskaffningsvärde övertas. Någon särskild bestämmelse om detta behövs inte (jfr nuvarande 12 mom. första stycket andra meningen). Andra meningen i stycket behandlar vinst vid nedsättning av aktiekapitalet i bolaget, dvs. när nedsättning skett genom inlösen av aktier. Inlösen av aktier kan inte förekomma när reservfonden sätts ned och den bestämmelsen har därför slopats. – Att utbetalning i samband med minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden utgör utdelning framgår av 3 § 7 mom. sista stycket SIL. Även sådana utbetalningar omfattas således av bestämmelserna i 12 mom.

Tredje stycket motsvarar nuvarande 12 mom. andra stycket. Här finns bestämmelser om sparad utdelning. Bestämmelserna har redaktionellt anpassats till det nya begreppet gränsbelopp. Sparad utdelning uppkommer om utdelning på aktien understiger det beräknade gränsbeloppet. Skillnaden sparas till nästa år och ökar det gränsbelopp som beräknas då. Sparad utdelning läggs även till anskaffningskostnaden för aktien vid beräkning av detta gränsbelopp vilket innebär att det sparade beloppet kommer att ränteuppräknas. Gränsbeloppet är avgörande för hur stor del av ett utdelat belopp som skall kapitalinkomstbeskattas och det beräknas således vid den tidpunkt då bolaget lämnar utdelning. Eftersom gränsbeloppet också ligger till grund för sparad utdelning beräknas även det vid denna tidpunkt. Av detta följer också att sparad utdelning skall tillgodoföras den som äger aktien vid samma tidpunkt. Den nuvarande bestämmelsen kan innebära att viss tvekan uppkommer på denna punkt och den har därför slopats. Bestämmelsen att sparad utdelning skall beräknas vid beskattningsårets utgång om företaget inte lämnat utdelning har i konsekvens med första stycket kompletterats med att sådan beräkning även gäller gränsbeloppet. I promemoriaförslaget hade i förtydligande syfte införts ett tillägg som innebar att om aktie erhållits genom ett benefikt förvärv skulle den förre ägarens sparade utdelning övertas. Detta följer emellertid av kontinuitetsprincipen och en sådan bestämmelse behövs alltså inte.

Den uttryckliga anknytningen till genomsnittsmetoden innebär att ett kapitalinkomstbehandlat utrymme får beräknas för samtliga aktier som den skattskyldige äger vid den tidpunkt då bolaget lämnar utdelning, eller om sådan inte lämnas, vid beskattningsårets utgång. Det saknar betydelse att det kan vara fråga om aktier som vid det aktuella utdelningstillfället inte är berättigade till utdelning, exempelvis nyemitterade aktier.

Fjärde stycket motsvarar med vissa redaktionella ändringar nuvarande 12 mom. tredje stycket. Den s.k. takregeln i andra meningen har hämtas från nuvarande 12 mom. sjätte stycket fjärde meningen.

Det föreslagna *femte stycket* motsvarar med redaktionella ändringar nuvarande 12 mom. sjunde stycket. I stycket föreskrivs att om makar och barn under 18 år tar ut utdelning skall skatten på den del av det utdelade beloppet som överstiger gränsbeloppet beräknas som om den tagits ut av

den person som varit verksam i företaget i betydande omfattning och som har den högsta beskattningsbara inkomsten. Motsvarande gäller för reavinst. I den nuvarande lydelsen av 3 § 12 mom. finns i åttonde stycket en bestämmelse som innebär att med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat koncernföretag. Den bestämmelsen har nu slopats beroende på att även andra indirekta aktieinnehav än innehav i koncernföretag omfattas. En konsekvens av detta är begreppet "företag" i *första meningen* har utvidgats till att även omfatta företag i vilket aktieägaren har ett indirekt innehav.

3 § 12 c mom.

Innehållet i momentet har sin huvudsakliga motsvarighet i nuvarande 12 mom. fjärde stycket.

I *första stycket* anges att beräkning av gränsbelopp och reavinst i vissa fall får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningskostnad, antingen en uppräknad anskaffningskostnad eller ett värde beräknat med utgångspunkt i kapitalunderlaget. Av hänvisningen i 12 mom. tredje stycket framgår att bestämmelserna omfattar aktier och andelar. Om den alternativa anskaffningskostnaden används för beräkning av den reavinst som skall fördelas enligt 12 b mom. fjärde stycket uppkommer en skillnad mellan denna reavinst och den som beräknas enligt allmänna regler. Skillnadsbeloppet beskattas som reavinst enligt allmänna regler. Eftersom den alternativa anskaffningskostnaden används i stället för den faktiska anskaffningskostnaden gäller den koppling till genomsnittsmetoden som som följer av allmänna reavinstregler. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet beräknas alltså med utgångspunkt i den alternativa anskaffningskostnaden för aktierna. Det innebär också att om aktierna eller andelarna har överlåtits genom arv, gåva eller på liknande sätt skall förutsättningarna för att använda något av de alternativa värdena prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gällde för överlåtaren.

I *andra stycket* finns bestämmelser om uppräkning av anskaffningskostnaden. För aktie som har förvärvats före ingången av år 1990 får anskaffningskostnaden räknas upp med index från och med förvärvsåret, dock tidigast år 1970, fram till år 1990. Uppräkning får även göras av ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före år 1990. I underlaget för beräkning av det genomsnittliga anskaffningsvärdet ingår alltså den uppräknade faktiska anskaffningskostnaden och eventuella uppräknade ovillkorliga kapitaltillskott.

I *tredje stycket* anges att om en aktie har förvärvats före ingången av år 1992 får som anskaffningskostnad användas kapitalunderlaget i företaget fördelat på samtliga aktier. Vid beräkning av kapitalunderlaget kommer kapitaltillskott som gjorts fram till tidpunkten för beräkningen att ingå. Det innebär att endast kapitaltillskott som lämnats därefter får beaktas särskilt. Om den uppräknade anskaffningskostnaden skulle användas för vissa aktier och värdet beräknat enligt kapitalunderlaget för andra skulle kapitaltillskott som lämnats före år 1990 kunna räknas dubbelt. Som en förutsättning för tillämpning av kapitalunderlagsmetoden har därför angetts att denna måste

användas för samtliga aktier i företaget som aktieägaren har förvärvat före ingången av år 1992. Värdet får inte räknas upp enligt andra stycket. Eftersom kapitalunderlaget beräknas som skillnaden mellan skattemässiga värden på tillgångar och skulder i företaget är det inte praktiskt möjligt att tillämpa metoden på utländska företag. Möjligheten att använda kapitalunderlaget har därför begränsats till aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar.

3 § 12 d mom.

I momentet finns bestämmelser om löneunderlaget som kan användas vid beräkning av gränsbeloppet (jfr prop. 1993/94:234, s. 91). Bestämmelserna har hämtas från nuvarande 12 a mom.

Löneunderlaget beräknas per aktie i företaget och får läggas till anskaffningskostnaden för aktien vid beräkning av gränsbeloppet. Förutsättningen är att kapitalunderlaget inte har utnyttjats. Av 12 mom. tredje stycket framgår att löneunderlaget också får läggas till anskaffningskostnaden för andelar i ekonomiska föreningar och även ifråga om andelar i utländska juridiska personer i den mån dessa betalat ut sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen om socialavgifter. I stycket har endast gjorts redaktionella ändringar till följd av att momentet har flyttats.

3 § 12 e mom.

I momentet finns vissa undantagsbestämmelser.

I *första stycket* – nuvarande 12 mom. sjätte stycket – anges att bestämmelserna om fördelning av utdelning och reavinst i 12 b mom. inte tillämpas om *utomstående* i betydande omfattning äger del i bolaget och har rätt till utdelning. I sådant fall anses risken för omvandling av arbetsinkomst till kapitalinkomst vara mindre eftersom utdelning och reavinst också tillfaller dessa delägare (prop. 1989/90:110 s.468).

Vad som avses med "företag" och "utomstående" anges i *andra stycket*. Definitionerna har ändrats i förhållande till den nuvarande lydelsen och ansluter till definitionen av vilka aktier som skall anses vara kvalificerade enligt 12 a mom. Den utomstående skall alltså äga del i det företag i vilket aktieägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning. En fysisk person eller ett dödsbo som äger en kvalificerad aktie i det företag i vilket aktieägaren eller närstående är verksam eller i annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket utgör inte en "utomstående" enligt definitionen i momentet.

7 § 8 mom.

Ändringen i *första stycket* föranleds av att kooperativa ekonomiska föreningar ges rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser.

24 § 7 mom.

Prop. 1995/96:109

I momentet finns bestämmelser som under vissa förutsättningar är tillämpliga om en fysisk person eller ett dödsbo överlåter andel i handelsbolag. En förutsättning är att avyttringen av handelsbolagsandelen inte skall behandlas enligt lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

Ett villkor är att handelsbolaget skall äga sådana aktier m.m. som om de ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet hade utgjort sådana kvalificerade aktier som avses i 3 § 12 a mom. I sådant fall skall den del av reavinsten som kan anses belöpa på aktierna till hälften beskattas som intäkt av tjänst. Med värdet på handelsbolagsandelen avses det överenskomna vederlaget. Aktien värderas till marknadsvärdet. Bestämmelsen knyter inte an till 3 § 12 mom. vilket bl.a. innebär att takbeloppsregeln i 3 § 12 b mom. fjärde stycket inte är tillämplig.

27 § 4 mom.

I tredje stycket har gjorts en redaktionell ändring till följd av att 3 § 12 mom. har delats upp på flera moment.

28 §

I sjätte stycket har rättats en hänvisning till 24 § 2 mom.

Övergångsbestämmelser

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering. För de aktier e.d. som första gången kommer att omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL vid 1997 års taxering blir beräkning av sparad utdelning aktuell först för det beskattningsår som taxeras då. Någon särskild övergångsbestämmelse om detta behövs inte. Här kan erinras om att vid beräkning av sparad utdelning till och med utgången av år 1993 gäller vid 1995 och senare års taxeringar en särskild övergångsbestämmelse [punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:778) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt]. Den innebär att alternativregeln i dess äldre utformning får tillämpas (prop. 1994/93:234).

10.5 Skatteregisterlagen (1980:343)

1 §

Bestämmelsen i andra stycket 2 ändras till att också avse bestämmande av skattereduktion enligt lagen om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar.

10.6 Lagen (1994:1915) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

7 §

I *punkt 1* görs en ändring till följd av att 3 § 12 mom. SIL har delats upp på olika moment.

Bestämmelsen i *punkt 20* ändras till att också avse uppgifter för bestämmande av skattereduktion enligt lagen om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar samt beslut om sådan skattereduktion. Paragrafen föreslås också ändrad i prop. 1995/96:56 Ändringar i lagen om folkbokföringsregister, m.m.

10.7 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Ändringarna i 2 kap. 13, 16, 21 och 24 §§, 3 kap. 57 § samt 4 kap. 1 och 4 §§ är en konsekvens av att 3 § 12 mom. SIL har uppdelats på flera moment.

10.8 Lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

1 §

I *andra stycket* anges förutsättningarna för lagens tillämpning, bl.a. en bestämmelse som tar sikte på den situationen att andelsägaren eller någon denne närtstående arbetar i en juridisk person som handelsbolaget äger. I enlighet med Lagrådets förslag har ordalydelsen i andra meningen i förtydligande syfte ändrats.

3 §

I *första stycket* finns bestämmelser som innebär att överlåtaren som inkomst från handelsbolaget har möjlighet att ta upp den fram till överlåtelsen upparbetade inkomsten från handelsbolaget. Som ett förtydligande tilläggs att inkomsten skall tas upp som inkomst av aktiv näringsverksamhet och att reglerna i 28 § SIL tillämpas vid den beräkning av reavinsten som därefter skall göras.

Ändringen i *andra stycket* innebär en begränsning i möjligheten att genom delboksut fördela den vinst som skall beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Begränsningen gäller om handelsbolaget innehar vad som vid ett direkt innehav skulle ha utgjort en kvalificerad aktie enligt 3 § 12 a mom. SIL.

10.9 Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

6 §

Reglerna om uttagsbeskattning har tidigare kompletterats med bestämmelser i punkt 1 sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 22 § KL (prop. 1994/95:91). Hänvisningen till fjärde stycket i anvisningspunkten är därför inte komplett. Det är dock tillräckligt med en hänvisning till bestämmelserna om uttagsbeskattning i anvisningspunkten.

10.10 Lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag

1 §

Ändringen är en konsekvens av att 3 § 12 mom. SIL har delats upp i olika moment.

2 §

Hänvisningen har ändrats som en följd av att 11 § tidigare slopats.

Sammanfattning av promemorian Riskkapitalavdrag – En modell för skattelättnader i små industriföretag

Prop. 1995/96:109

I promemorian lämnas förslag till ett system för lättnader i beskattningen för privatpersoner som satsar riskkapital i små industriföretag. Systemet omfattar endast investeringar i aktiebolag.

Enligt förslaget skall avdrag medges i inkomstslaget kapital för kostnader för förvärv av nyemitterade aktier i onoterade tillverkande industriföretag och vissa tjänsteföretag. Avdraget medges endast fysiska personer och får uppgå till högst 300 000 kr per år. Den föreslagna modellen innebär att riskkapitalavdraget skall motsvara den effektiva kapitalinkomstskattesatsen för reavinster på aktier. Med nuvarande skatteuttag kan skattelindringen således bli högst 90 000 kr. Ett krav för avdragsrätten är att kostnaderna för aktieförvärv uppgår till minst 10 000 kr.

Skattelättnaderna syftar till att främja investeringar i företag som typiskt sett har ett stort kapitalbehov. På investeringsobjekten ställs därför kravet att bolaget som ger ut aktierna skall bedriva en verksamhet som är hänförlig till tillverkningsindustri eller som avser industrinära tjänster.

Riskkapitalavdraget förutsätter också att bolaget inte är börsnoterat. Ett annat krav är att investeringen avser nyemitterade aktier i bolaget. Andra instrument som ett bolag kan ge ut för att skaffa kapital faller utanför systemet.

Satsningar i eget företag eller företag som kontrolleras av närstående till investeraren omfattas inte av rätten till riskkapitalavdrag.

Det föreslagna systemet har utformats så att riskkapitalavdrag endast medges vid direkta investeringar. I promemorian diskuteras möjligheterna att också medge avdrag vid förvärv av andelar i fonder som i sin tur investerar i mindre industriföretag. Slutsatsen är emellertid att en sådan ordning inte utan mycket komplicerade särregler låter förena sig med de begränsningar som varit en förutsättning för den utarbetade modellen.

Ett villkor för avdraget är att det handlar om långsiktiga investeringar. Förslaget innehåller således ett krav på att aktierna skall behållas i minst fem år. Avyttras aktierna tidigare skall medgett avdrag återföras till beskattning tillsammans med ett särskilt tillägg som föreslås uppgå till 30 % av det återförda beloppet. Motsvarande återföring skall ske om bolagets verksamhet upphör eller om den ändras så att den inte längre uppfyller kraven i lagstiftningen. Någon återföring aktualiseras dock inte om bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation därför att kapitalet är förbrukat.

Aktier som vid förvärvet föranlett riskkapitalavdrag anses ha anskaffningskostnaden noll kronor. Hela nettoförsäljningsintäkten blir således skattepliktig.

Administrationen av det nya systemet förutsätts i promemorian kunna bli begränsad. Rätten till riskkapitalavdrag prövas inom ramen för den årliga taxeringen på yrkande av den skattskyldige. Till underlag för prövningen skall ett särskilt intyg med uppgifter om bolaget och aktieförvärvet bifogas deklarationen. Dessutom innehåller förslaget regler om en årlig redovisning i självdeklarationen av de aktier som föranlett riskkapitalavdrag. I huvudsak kommer hanteringen av systemet således att falla på skattemyndigheterna.

Enligt förslaget skall också NUTEK medverka i administrationen av systemet. Verkets insatser syftar främst till att bevaka att investeringsobjekten fyller de krav som systemet ställer upp. Prop. 1995/96:109

Den föreslagna avdragsmodellen förutsätter att investeraren är oinskränkt skattskyldig i Sverige och att förvärvet avser aktier i svenska bolag som också bedriver den kvalificerande verksamheten här i landet. Frågan om en sådan ordning är förenlig med EG:s regler diskuteras endast översiktligt i promemorian.

I promemorian föreslogs att de nya reglerna skulle träda i kraft den 1 januari 1994 för att tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Frågan om en begränsad tillämpningsperiod för systemet diskuterades utan att något förmligt förslag om det lades fram.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över Prop. 1995/96:109
promemorian Riskkapitalavdrag – En modell för skattelättnader vid satsningar i små industriföretag

Efter remiss har yttranden avgetts av Riksbanken, Statskontoret, Bokföringsnämnden, Riksrevisionsverket, Riksskatteverket (RSV), Kammarrätten i Jönköping, Närings- och teknikutvecklingsverket (NUTEK), Skogsstyrelsen, Länsstyrelsen i Västerbottens län, Chalmers Tekniska Högskola, Sveriges lantbruksuniversitet, Kungliga Tekniska högskolan, Kooperativa Institutet, Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Landstingsförbundet, Finansbolagens Förening, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Skogsägarnas Riksförbund, Skogssällskapet, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Riskkapitalföreningen, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Redovisningskonsulters förbund.

Yttranden har också inkommit från Norvenco AB, NOVEX 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 Ankarona, 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

Prop. 1995/96:109

1 Förslag till lag om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

Härigenom föreskrivs följande.

Underlag för skattereduktion

1 § Skattereduktion enligt denna lag medges fysisk person som mot betalning i pengar förvärvar aktier om förutsättningarna i 3-5 §§ är uppfyllda och denne inte avyttrar aktierna inom fem år efter utgången av det beskattningsår aktierna förvärvades. Denne får inte heller förvärva eller utfästa rätt till framtida avyttring av aktierna eller ingå avtal om sådan avyttring inom samma tid.

Om den skattskyldige har såväl aktier för vilka skattereduktion medgetts som andra aktier i samma bolag, skall vid tillämpning av första stycket en avyttring av aktier i bolaget alltid behandlas som om avyttringen avsåg aktier för vilka skattereduktion medgetts.

Underlag för skattereduktionen är utgifter enligt första stycket under åren 1996 och 1997. I underlaget får inräknas utgifter om sammanlagt högst 100 000 kronor.

2 § Om en fysisk person som förvärvat aktierna avlider gäller för dödsboet vad som enligt denna lag skulle ha gällt för den avlidne. Om äganderätten till aktierna övergår genom arv eller testamente, krävs att den nya ägaren inte avyttrar aktierna eller förfar på annat sådant sätt som anges i 1 § första stycket under den där angivna tiden. Om äganderätten till aktierna övergår genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död skall aktierna anses avyttrade.

3 § Förvärvet skall avse nyemitterade aktier i ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag hemmahörande i en medlemsstat i Europeiska gemenskapen eller i ett land med vilket Sverige har avtal med bestämmelser om informationsutbyte för beskattningsändamål. Bolaget skall uppfylla följande krav.

1. Bolaget bedriver verksamhet i Sverige under sådana förhållanden att skattskyldighet föreligger här eller, i fråga om svenskt bolag, att skattskyldighet hade förelegat här om bolaget varit utländskt. Denna verksamhet skall ha bedrivits under en sammanhängande period som sträcker sig från fyra månader närmast före beslutet om nyemission till utgången av femte året efter det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna.

2. Bolaget kan visa att ersättningen för aktierna varaktigt investerats eller förbrukats i verksamhet som bolaget bedriver från fast driftställe i Sverige

och att det inte är fråga om sådan egendom som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).

3. Bolaget omfattas inte av undantag i 5 §.

Skattereduktion medges även om verksamheten i Sverige upphör kortare tid efter förvärvet än som anges i första stycket 1, om verksamheten upphör till följd av att bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation på grund av att bolagets kapital har förbrukats. Skattereduktion medges dock inte om bolagets egendom har disponerats i strid med 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) eller motsvarande regler för utländska bolag till skydd för det egna kapitalet.

4 § Utgift för förvärv av nyemitterade aktier får inte räknas in i underlaget till den del nyemissionen avser höjning av aktiekapitalet till ett belopp motsvarande 100 000 kronor eller motsvarar nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som skett efter den 1 januari 1995.

Skattereduktion medges inte om det bolag som gett ut aktierna inom fem år efter utgången av det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna beslutar att sätta ned aktiekapitalet eller reservfonden och betala ut hela eller del av nedsättningen till aktieägarna. Skattereduktion medges inte heller om motsvarande åtgärder vidtas av utländskt bolag.

5 § Skattereduktion medges inte om bolaget eller annat företag i samma koncern vid förvärvet har aktier noterade vid en svensk eller utländsk börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad. Detsamma gäller om bolagets aktier under de senaste tio åren före förvärvet har varit eller inom tre år efter utgången av det år under vilket de förvärvades blir noterade där.

Skattereduktion medges inte heller om bolaget eller annat företag i samma koncern vid förvärvet eller inom fem år efter utgången av det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna direkt eller genom handelsbolag

1. bedriver bankrörelse, försäkringsrörelse, värdepappersrörelse eller annan finansiell verksamhet,

2. bedriver verksamhet med uthyrning av lös egendom om verksamheten i mer än obetydlig omfattning riktar sig till annan än företag i samma koncern som uthyrningsföretaget,

3. äger andra fastigheter än sådana som uteslutande används i den egna verksamheten eller i verksamhet som bedrivs av annat företag i samma koncern, eller

4. annat än tillfälligtvis har mer än en femtedel av sina tillgångar placerade i kontanter, banktillgodohavanden eller finansiella instrument som utgör omsättningstillgångar eller innehas i kapitalplaceringssyfte.

Skattereduktion medges inte heller om aktier som svarar mot mer än hälften av röstetalet i bolaget direkt eller indirekt innehas av två eller flera företag som skulle ha omfattats av första eller andra styckena om företagen ingått i samma koncern som bolaget.

Bestämmelserna i andra stycket 3 om fastighet skall också tillämpas i fråga om byggnad som är lös egendom och sådana tillhör till byggnad som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken.

6 § Med företag i samma koncern förstås juridisk person som ingår i samma koncern enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. eller, för det fall den sist nämnda lagen inte längre skall tillämpas, 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:00). Vidare anses ett utländskt bolag ingå i samma koncern som ett svenskt företag om bolaget skulle ha varit ett moderföretag till det svenska företaget om bolaget varit ett svenskt aktiebolag.

Skattereduktionen

7 § Skattereduktion medges med 30 procent av underlaget. Skattereduktion medges endast om underlaget sammantaget uppgår till minst 10 000 kronor.

Ansökan

8 § Ansökan om skattereduktion görs skriftligen hos en skattemyndighet senast den 2 maj 1998.

Om en ansökan om skattereduktion har kommit in senast den 2 maj 1997 och avser förvärv av aktier som betalats under år 1996 skall skattereduktion tillgodoräknas vid debitering av skatt på grund av 1997 eller 1998 års taxering efter vad som anges i ansökan. Kommer ansökan in senare tillgodoräknas skattereduktionen vid debitering av skatt på grund av 1998 års taxering.

Ansökan skall innehålla uppgift om sökandens namn, bostadsadress och personnummer samt en försäkran om att sökanden avser att behålla aktierna till utgången av femte beskattningsåret efter det år aktierna förvärvats.

Ett intyg utfärdat av det bolag som gett ut aktierna skall bifogas ansökan. Intyget skall innehålla

1. uppgift om bolagets namn, organisationsnummer och säte,
2. uppgift om antalet av den skattskyldige förvärvade aktier, vad som betalats för aktierna och om när full betalning i pengar erlades,
3. en försäkran om att det inte föreligger något sådant förhållande som enligt 3, 4 eller 5 § utgör hinder för skattereduktion.

Beslut

9 § Beslut om att skattereduktion medges får fattas när den skattskyldige förvärvat aktierna och betalt dem helt, om de villkor som gäller för förvärvstillfället är uppfyllda och det inte framkommer att det därefter

inträffat någon omständighet som innebär att skattereduktion inte skall medges. Prop. 1995/96:109

10 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Riksskatteverket meddelar närmare föreskrifter om vilken eller vilka skattemyndigheter som beslutar i ärenden enligt denna lag.

Omprövning, överklagande och straff

11 § Beslut om skattereduktion skall omprövas om

1. sökanden eller bolaget har lämnat oriktiga uppgifter,
2. det sedan sökanden eller bolaget har lämnat sina uppgifter har inträffat någon omständighet som enligt 1, 2, 3, 4 eller 5 § medför att skattereduktionen inte skall medges eller skall medges med ett lägre belopp, eller
3. det föranleds av ett annat beslut av skattemyndigheten eller en förvaltningsdomstol som rör skattereduktion enligt denna lag.

12 § Sådan omprövning som avses i 11 § får göras före utgången av femte kalenderåret efter det år då beslutet om skattereduktion meddelades.

13 § Finner skattemyndigheten vid omprövning enligt 11 § 1 eller 2 att skattereduktion medgetts med för högt belopp, skall den skattskyldige betala ett särskilt tillägg motsvarande 30 procent av det belopp varmed skattereduktionen sätts ned. Om det finns särskilda skäl skall tillägg inte betalas.

14 § Styrelsen i ett bolag som har utfärdat ett sådant intyg som avses i 8 § fjärde stycket skall omedelbart underrätta Riksskatteverket, om något sådant förhållande inträffar som enligt 3, 4 eller 5 § utgör hinder för skattereduktion eller om aktierna registrerats på annan ägare eller på en förvaltare.

I fråga om aktier som förvaltas av en auktoriserad förvaltare eller av den som har tillstånd enligt 8 kap. 1 § aktiekontolagen (1989:827) skall styrelsen hos förvaltaren anmäla att intyg enligt 8 § fjärde stycket utfärdats. I anmälan skall det anges när aktierna betalades helt. Förvaltare som tagit emot anmälan är skyldig att underrätta Riksskatteverket om aktierna registreras på ny ägare inom fem år efter utgången av det år aktierna förvärvades.

Den som beviljats skattereduktion är skyldig att omedelbart anmäla till en skattemyndighet, om han eller hon vidtar åtgärd eller får kännedom om sådant förhållande som enligt 1, 2, 3, 4 eller 5 § utgör hinder för skattereduktion.

15 § Beslut av skattemyndigheten får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Skattemyndighetens beslut får överklagas av Riksskatteverket inom tre veckor från dagen för beslutet.

Riksskatteverket får överklaga ett beslut av allmän förvaltningsdomstol även om verket inte tidigare har fört det allmännas talan i målet.

Riksskatteverket för det allmännas talan i Regeringsrätten.

Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid skattemyndighet att företräda verket i allmän förvaltningsdomstol.

16 § Den som i ärende om skattereduktion uppsåtligen eller av grov oaktsamhet i en handling lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder att skattereduktion tillgodoräknas med för högt belopp döms till böter eller fängelse i högst två år, om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken. Vad som sägs om lämnande av oriktig uppgift gäller också underlåtenhet att lämna underrättelse eller göra anmälan enligt 14 § om underlåtenheten leder till att omprövning enligt 11 § inte kommer till stånd.

Övriga bestämmelser

17 § I fråga om skattereduktion enligt denna lag tillämpas vad som gäller om skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272) om inte annat är föreskrivet. Skattereduktion enligt denna lag tillgodoräknas den skattskyldige före skattereduktion enligt uppbördslagen.

I fråga om särskilt tillägg enligt 13 § tillämpas vad som gäller om särskild avgift enligt 5 kap. 13 § första stycket och 6 kap. 24 § taxeringslagen (1990:324).

Skattemyndigheten skall göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott mot 16 § denna lag har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I anmälan skall anges de omständigheter som utgjort grund för misstanken om brott.

18 § Beteckningar i denna lag som förekommer i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har samma betydelse som i de lagarna.

19 § Bestämmelser om registrering av uppgifter och beslut enligt denna lag finns i skatteregisterlagen (1980:343).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370) i paragrafens lydelse enligt lagen (1995:651) om ändring av nämnda lag skall ha följande lydelse samt att det i övergångsbestämmelserna skall införas en ny punkt 3, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 20 §

1.¹ Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanlutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 33 §, 46 § 2 mom., punkterna 21 och 23 av anvisningarna till 23 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §. Avdrag får även göras för inbetalning på pensionssparkonto i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. och punkt 21 av anvisningarna till 23 §.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte avgifter till arbetsgivarorganisationer. Beträffande sådana avgifter gäller att avdrag medges till den del avgifterna avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget om inte särskilda skäl talar mot det. Vid bedömningen skall dock avgifterna alltid i första hand avräknas mot kostnaderna för den övriga organisationsverksamheten.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt *och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin.* Avdrag för måltidsutgifter medges normalt inte med större belopp än som motsvarar *skäliga utgifter för lunch.*

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för måltidsutgifter *i form av lunch, middag eller supé* medges inte med större belopp än som *per person* motsvarar *0,5 procent av det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för det år under vilket utgiften upp-*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:109

*kommit, avrundat till närmast lägre
total kronor.*

*3. Den nya bestämmelsen i
punkt 1 av anvisningarna till 20 §
tillämpas i fråga om utgifter som
uppkommit efter ikraftträdandet.*

¹ Senaste lydelse 1995:651.

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

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 2 § 8 mom. och 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

8 mom.² Har en kooperativ förening av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, medges avdrag för denna utdelning.

En kooperativ förening har också rätt till avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser medges emellertid inte avdrag till den del det utdelade beloppet tillfaller någon som enligt 7 § 8 mom. inte är skattskyldig för utdelningen. Avser denna del av utdelningen högst 10 procent av utdelningen på annat än förlagsinsatser är dock utdelningen i sin helhet avdragsgill.

Är en ekonomisk förening direkt eller indirekt centralorganisation för kooperativa föreningar, har centralorganisationen, även om den inte är kooperativ enligt åttonde-tionde styckena nedan, rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser. Är föreningen ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket skall det avdragsgilla beloppet minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelse från skattskyldighet enligt nämnda stycke.

Avdrag för utdelning skall avse det räkenskapsår som utdelningen hänförs till.

Avdrag medges endast om föreningen visar att förutsättningar för avdrag föreligger. Yrkande om avdrag skall göras på särskild blankett enligt formulär som Riksskatteverket fastställer.

Sparbank får göra avdrag för bidrag till Sparbankernas säkerhetskassa.

Sparbankernas säkerhetskassa får göra avdrag för utdelning till sparbankerna.

En ekonomisk förening är i beskattningshänseende att anse såsom kooperativ, om den är *öppen* och i sina angelägenheter tillämpar *lika rösträtt*.

För att en förening skall anses vara *öppen* fordras inte bara att den enligt sina stadgar är berättigad att när som helst anta nya medlemmar, utan också att den faktiskt visar sig villig att anta till medlem var och en, som är bosatt inom föreningens verksamhetsområde eller tillhör dess angivna verksamhetskrets, förbinder sig att följa föreningens stadgar och beslut och som därjämte skäligen kan antas komma att som medlem bidra till förverkligandet av föreningens i stadgarna angivna syfte. Den omständigheten, att styrelsen eller annat föreningsorgan äger rätt att pröva inträdesansökningarna och avvisa sådana sökande, som inte besitter nu nämnda kvalifikationer för medlemskap, betar inte föreningen dess egenskap av öppen. I det fall att en förening säljer till utomstående kan den som regel inte utan att förlora sin öppna karaktär vägra att motta som medlem någon som kan visa, att han brukar köpa förnödenheter genom föreningen. Anser föreningens styrelse emellertid, att vederbörande köpare på grund av rent personliga förhållanden inte kan beviljas medlemskap – i en stor förening, som säljer till utomstående, är det omöjligt att i varje fall inskränka försäljningen till personer, som skulle vara önskvärda som medlemmar – så bör föreningen för att anses såsom öppen ha skyldighet att i *ekonomiskt hänseende* jämställa honom med medlem, det vill säga ge honom samma återbäring på köpta varor som medlem erhåller.

Kooperativa föreningars centralorganisationer är att anse såsom öppna, även om inträde beviljas blott sådana lokala föreningar, som fyller av centralorganisationen uppställda krav på stadgar, skötsel och ekonomisk soliditet, och även om endast ett enda företag inom varje område antas såsom medlem. Vad angår kravet på *lika rösträtt* så berövas en centralorganisation inte dess kooperativa karaktär, om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.

7 §

8 m o m.³ Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket.

8 m o m.³ Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. *Bestämmelserna i tredje stycket nedan gäller inte sådan utdelning på förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.*

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller

indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av utdelningen motsvaras av annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Som förvaltningsföretag anses inte investmentföretag som avses i 2 § 10 mom.

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

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

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

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

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

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

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

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

Utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning (avtalsländer) skall anses underkastad inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett enligt denna lag. Denna presumtion gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och

verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där den bedrivs. I det fall personens intäkter endast till obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1994:761.

³ Senaste lydelse 1994:1863.

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

Prop. 1995/96:109

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

För de ändamål som anges i denna paragraf skall med hjälp av automatisk databehandling föras ett centralt skatteregister för hela riket och ett regionalt skatteregister för varje län.

Registren skall användas vid beskattning för

1. samordnad registerföring av identifieringsuppgifter beträffande fysiska och juridiska personer,
2. revisions- och annan kontrollverksamhet,
3. taxering enligt taxeringslagen (1990:324) samt bestämmande av pensionsgrundande inkomst,
4. bestämmande och uppbörd av skatt enligt uppbördslagen (1953:272), mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter samt lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst.

Registren skall dessutom användas för

1. avräkning enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter,
2. bestämmande av skattereduktion enligt lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, *och lagen (1995:000) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar,*
3. gäldenärsutredning enligt lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Det centrala skatteregistret skall också användas för andra utredningar i kronofogdemyndigheternas exekutiva verksamhet än som avses i tredje stycket och för Riksskatteverkets tillsyn enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.

¹Lagen omtryckt 1983:143.

²Senaste lydelse 1994:763.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:00) om ändring i lagen (1994:1915) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 7 § skatteregisterlagen (1980:343)¹ i paragrafens lydelse enligt lagen (1995:00) om ändring i lagen (1994:1915) om ändring av nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §²

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

1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324), 17 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), 78 § 2 a mom. uppbördslagen (1953:272), 27 a § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 19 b § lagen (1958:295) om sjömansskatt. För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.

3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt eller avgift enligt uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter, mervärdesskattelagen och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

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

5. Uppgift om beslut om anstånd med avgivande av deklaration och med betalning av skatt, dock ej skälen för besluten, samt uppgift om att laga förfall föreligger för underlåtenhet att fullgöra deklarationsskyldighet.

6. Administrativa och tekniska uppgifter som behövs för beskattningen.

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

skall lämnas enligt 2 kap. 25 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

8. Uppgift om beslut om beskattning, dock ej skälen för beslutet och uppgift om utmätning enligt 68 § 6 mom. uppbördslagen.

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

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

11. Uppgift om telefonnummer, särskild adress för skattedelsförsändelse samt namn, adress och telefonnummer för ombud.

12. Uppgift från kontrolluppgift som enligt 3 kap. lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall lämnas utan föreläggande samt från sådan särskild uppgift som avses i 3 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

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

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid för planerat besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen, 17 kap. 4 § mervärdesskattelagen, 78 § 2 a mom. uppbördslagen, 27 a § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 19 b § lagen om sjömansskatt.

15. Uppgift om postgiro- och bankgironummer, om personen är näringsidkare samt, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto, datum för fullmakten samt kontots nummer och typ.

16. Uppgift om antal perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige uppburit inkomst som beskattas enligt lagen om sjömansskatt.

17. Uppgift om omsättning i näringsverksamhet.

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

19. Uppgift från centrala bilregistret om innehav av fordon samt om fordonets registreringsnummer, märke, typ och årsmodell.

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift och uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift och uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:109

bostadshus för bestämmande av skattereduktion enligt *samma lag* samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

bostadshus och uppgifter enligt 8 § lagen (1995:000) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar för bestämmande av skattereduktion enligt *nämnda lagar* samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

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

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

23. Uppgift om beteckning på ersättningsbostad som avses i 11 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, uppskovsavdragets storlek, belopp som enligt 10 § nämnda lag skall reducera omkostnadsbeloppet samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen nämnda lag, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn.

24. Uppgift som skall lämnas enligt 13 kap. 29 eller 30 §§ mervärdes-skattelagen.

¹Lagen omtryckt 1983:143.

²Lydelse enligt prop. 1995/96:56.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1995-11-02

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bertil Voss, justitierådet Johan Munck, regeringsrådet Karl-Ingvar Rundqvist.

Enligt en lagrådsremiss den 26 oktober 1995 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar,
2. lag om ändring i lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
3. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343),
5. lag om ändring i lagen (1995:00) om ändring i lagen (1994:1915) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Olle Halldorf.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Förslaget till lag om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

1 och 2 §§

För att skattereduktion skall medges krävs enligt 1 § första stycket att förutsättningarna i 3–5 §§ är uppfyllda. I 3 § anges vilka krav som det emitterande bolaget skall uppfylla. Bland dessa ingår att bolagets verksamhet skall ha bedrivits under en sammanhängande period som sträcker sig från fyra månader närmast före beslutet om nyemission till utgången av femte året efter det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna. Enligt 4 § andra stycket och 5 § får skattereduktion inte medges bl.a. i vissa situationer som inträffar i bolagets verksamhet inom en femårsperiod (i ett fall inom en treårsperiod) efter den skattskyldiges aktieförvärv.

En ytterligare förutsättning för skattereduktion är enligt 1 § att den skattskyldige inte inom en femårsperiod efter aktieförvärvet avyttrar aktierna eller förvärvar eller utfäster rätt till framtida avyttring av aktierna eller ingår avtal om sådan avyttring.

Kriterierna för skattereduktion är således utformade på sådant sätt att skattemyndigheten vid prövningen av en ansökan om skattereduktion skall beakta förhållanden som inte är kända vid prövningstillfället. En sådan konstruktion är enligt Lagrådets mening inte tillfredsställande. Skattemyndigheten bör, vilket också avses i lagrådsremissen (jfr t.ex. 9 §), vid beslutstillfället i första hand pröva om förutsättningarna för skattereduktion då föreligger, dvs. att den skattskyldige har erlagt betalning för aktierna och

inte ingått någon förbindelse om avyttring av aktierna samt att bolagets verksamhet och handhavande av betalningen uppfyller kraven i 3–5 §§. Vad angår framtida förhållanden som kan diskvalificera en skattereduktion kan i regel inte vid prövningstillfället krävas mer än att skattemyndigheten i enlighet med förslaget 8 § tredje stycket får en försäkran från den skattskyldige att denne avser att behålla aktierna under fem år efter förvärvet. Föreligger dessa förutsättningar och har skattemyndigheten skäl att anta att förutsättningarna kommer att föreligga även under de aktuella tidsperioderna skall skattereduktion medges. Det synes uppenbart att bolaget i sin försäkran enligt 8 § fjärde stycket 3 normalt inte kan uttala sig om framtida förhållanden av betydelse för skattereduktionen. Om skattemyndigheten sedan beslutet meddelats får underrättelse om något förhållande som utgör hinder för skattereduktion, bör detta medföra att skattemyndigheten omprövar beslutet och upphäver det eller medger skattereduktion med ett lägre belopp.

Mot denna bakgrund anser Lagrådet att 1 § första stycket bör avfattas så att det därav framgår att skattemyndigheten vid prövningen av en ansökan om skattereduktion skall ta ställning till om förutsättningar för skattereduktion föreligger vid det tillfället och kan antas föreligga under de tidsperioder som anges i de paragrafer som innehåller dessa förutsättningar. Reglerna om avyttringsförbud för den skattskyldige bör då flyttas till 2 §, varvid paragrafhänvisningen i 1 § första stycket bör avse 2–5 §§.

I förslaget till 1 § anges i tredje stycket vad som är underlag för skattereduktion. Bestämmelser som hänger samman med underlaget finns också i 4 § första stycket och i 7 §. Lagrådet anser att samtliga regler som rör underlaget bör tas upp i ett sammanhang, lämpligen i 1 §.

Vidare anser Lagrådet att rubriken före 1 § – Underlag för skattereduktion – inte är helt rättvisande, eftersom de sex paragraferna under rubriken inte i första hand handlar om underlaget. Enligt Lagrådets mening är rubriken Förutsättningar för skattereduktion m.m. att föredra.

Med hänsyn till det anförda och med vissa redaktionella jämkningar i den föreslagna lagtexten föreslår Lagrådet att 1 och 2 §§ samt rubriken före 1 § ges följande lydelse.

"Förutsättningar för skattereduktion m.m.

1 §

Skattereduktion enligt denna lag medges fysisk person som mot betalning i pengar förvärvar aktier, om de förutsättningar som följer av 2–5 §§ är uppfyllda eller kan antas bli uppfyllda.

Underlag för skattereduktion är betalningar enligt första stycket under åren 1996 och 1997. I underlaget får inräknas betalningar om sammanlagt högst 100 000 kronor. Betalningar för förvärv av nyemitterade aktier får dock inte inräknas i underlaget till den del nyemissionen avser höjning av aktiekapitalet till ett belopp motsvarande 100 000 kronor eller motsvarar

nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som skett efter den 1 januari 1995. Prop. 1995/96:109

Skattereduktionen utgör 30 procent av underlaget men medges endast om underlaget sammantaget uppgår till minst 10 000 kronor.

2 §

Den skattskyldige får inte inom fem år efter utgången av det beskattningsår då aktierna förvärvades avyttra aktierna, förvärva eller utfästa rätt till framtida avyttring av aktierna eller ingå avtal om sådan avyttring.

Om den skattskyldige har såväl aktier för vilka skattereduktion medgetts som andra aktier i samma bolag, skall vid tillämpning av första stycket en avyttring av aktier i bolaget alltid behandlas som om avyttringen avsåg aktier för vilka skattereduktion medgetts.

Om en fysisk person som förvärvat aktierna avlider, gäller för dödsboet vad som enligt denna lag skulle ha gällt för den avlidne. Om äganderätten till aktierna övergår genom arv eller testamente, krävs att den nya ägaren inte avyttrar aktierna eller förfar på annat sådant sätt som anges i första stycket under den där angivna tiden. Om äganderätten till aktierna övergår genom gåva eller genom bodelning av annan anledning än makes död, skall aktierna anses avyttrade."

Om Lagrådets förslag godtas skall givetvis den föreslagna 7 § utgå. Även vad som sägs i 9 § synes i så fall bli överflödigt.

3 §

Av det remitterade förslagets motiv får anses framgå att ett förvärv av nyemitterade aktier måste ske genom tilldelning av aktier efter teckning för att kunna ligga till grund för ett beslut om skattereduktion. Den som i senare led förvärvar de nyemitterade aktierna avses alltså inte kunna erhålla sådan reduktion. Denna begränsning framgår dock inte av lagtexten. Lagrådet föreslår att den kommer till uttryck i första stycket av förevarande paragraf.

I punkt 1 förutsätts att bolaget bedriver verksamhet i Sverige under sådana förhållanden att skattskyldighet föreligger här eller, i fråga om svenskt bolag, skattskyldighet skulle ha förelegat här, om bolaget hade varit utländskt. Denna förutsättning har fått en onödigt komplicerad avfattning. Avsikten torde vara att uttrycka att bolaget, vare sig det är svenskt eller utländskt, skall bedriva verksamhet från ett fast driftställe i Sverige; jfr 6 § 1 mom. c lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Lagrådet förordar att förutsättningen får denna utformning.

Punkt 3 torde kunna utgå som överflödigt.

Av sista stycket framgår att skattereduktion inte medges om bolagets medel har disponerats i strid med 12 kap. aktiebolagslagen, dvs. om olovlig vinstutdelning har förekommit. Denna begränsning kommer med den valda placeringen av regeln att gälla endast det fallet att bolaget har gått i konkurs eller trätt i likvidation. Regeln bör emellertid få generell giltighet. Lagrådet

föreslår att den flyttas till 4 § där andra fall av utbetalning till aktieägarna behandlas. Prop. 1995/96:109

Med dessa utgångspunkter och med vissa redaktionella ändringar i övrigt bör 3 § förslagsvis få följande utformning.

"3 § Förvärvet skall ske genom teckning av nyemitterade aktier i ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag hemmahörande i en medlemsstat i Europeiska gemenskapen eller i ett land med vilket Sverige har avtal med bestämmelser om informationsutbyte för beskattningsändamål. Dessutom skall följande krav vara uppfyllda:

1. Bolaget skall bedriva verksamhet från fast driftställe i Sverige under en sammanhängande period som sträcker sig från fyra månader närmast före beslutet om nyemission till utgången av femte året efter det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna.

2. Ett belopp motsvarande betalningen för aktierna skall varaktigt investeras eller förbrukas i verksamhet vid det fasta driftstället i Sverige. Investeringen eller förbrukningen får inte gälla sådan egendom som avses i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).

Den omständigheten att verksamheten i Sverige upphör kortare tid efter förvärvet än som anges i första stycket 1 utgör inte något hinder mot skattereduktion, om verksamheten upphör till följd av att bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation enligt reglerna om tvångslikvidation."

4 §

Det remitterade förslagets första stycke bör i enlighet med vad som har föreslagits vid 1 § flyttas till den paragrafen. Som förordats i anslutning till 3 § bör i förevarande paragraf behandlas det fallet att olovlig vinstutdelning har förekommit. Med dessa utgångspunkter och med vissa redaktionella jämkningar i övrigt bör paragrafen få följande utformning.

"4 § Skattereduktion medges inte i den mån det bolag som gett ut aktierna inom fem år efter utgången av det år under vilket den skattskyldige förvärvade aktierna beslutar att sätta ned aktiekapitalet eller reservfonden och betala ut hela eller del av nedsättningen till aktieägarna. Skattereduktion medges inte heller i den mån bolagets egendom har disponerats i strid med 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385). Vad som har sagts nu gäller också om en motsvarande åtgärd vidtas av ett utländskt bolag."

8 §

Enligt fjärde stycket skall vid ansökan om skattereduktion fogas ett intyg av det emitterande bolaget innehållande vissa uppgifter jämte en försäkran om att det inte föreligger något hinder mot skattereduktion enligt 3–5 §§. Av författningskommentaren framgår att bolaget i intyget också skall visa att det kapital som nyemissionen inbringat har investerats eller förbrukats i ett fast driftställe i Sverige. Detta framgår emellertid inte klart av lagtexten.

Lagrådet förordar att en ny punkt införs i stycket i vilken det föreskrivs att intyget skall innehålla uppgift om hur betalningen för aktierna har investerats eller förbrukats.

9 §

Om, som Lagrådet föreslagit, denna paragraf utgår, bör även rubriken närmast före paragrafen utgå.

13 §

I paragrafen uppställs som villkor för särskilt tillägg att skattemyndigheten vid omprövning finner att skattereduktion medgetts med för högt belopp. Med detta har avsetts att även inbegripa den situationen att skattemyndigheten finner att skattereduktion över huvud taget inte skulle ha medgetts. Denna avsikt kommer klarare till uttryck om ett tillägg görs så att lydelsen av villkoret avslutas enligt följande: "... att skattereduktion inte skulle ha medgetts eller att skattereduktion medgetts med för högt belopp," Stöd för att ett sådant förtydligande behövs kan hämtas i den utformning som 2 § skattebrottslagen (1971:69) fick fr.o.m. den 1 juli 1994 efter förslag i prop. 1993/94:130. Lagrådet föreslår att komplettering sker enligt det sagda.

14 §

Enligt första stycket skall bolaget omedelbart underrätta Riksskatteverket bl.a. i det fallet att aktierna registrerats på annan ägare eller på en förvaltare. Med att aktierna registrerats på annan ägare åsyftas uppenbarligen det fallet att en annan ägare införs i aktieboken. Om bolaget är ett avstämningsbolag och aktieboken följaktligen enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen förs av värdepapperscentralen, torde bolaget i praktiken inte kunna erhålla omedelbar underrättelse vare sig om att en ny ägare till aktierna införts i aktieboken eller att aktierna har registrerats på en förvaltare (jfr 3 kap. 13 § aktiebolagslagen). Lagrådet förordar att ordet "omedelbart" byts ut mot "så snart det kan ske".

16 §

Enligt den föreslagna lydelsen förutsätts för straffpåföljd att den som lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna underrättelse eller att göra anmälan därigenom föranleder att skattereduktion tillgodoräknas med för högt belopp. Av motsvarande skäl som Lagrådet angett under 13 § bör ordalagen i förevarande paragraf täcka även det fallet att uppgiftslämnandet eller underlåtenheten föranleder att skattereduktion tillgodoräknas trots att så över huvud taget inte skulle ha skett. Lagrådet förordar därför att den ifrågavarande förutsättningen formuleras enligt följande: "... och därigenom föranleder att skattereduktion tillgodoräknas trots att det inte skulle ha skett eller att skattereduktion tillgodoräknas med för högt belopp ..."

Prop. 1995/96:109

Övriga lagförslag

Förslagen lämnas utan erinran.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över Prop. 1995/96:109
promemorian Tekniska justeringar i regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag.

Efter remiss har yttranden avgetts av Riksskatteverket (RSV), Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Göteborgs universitet, Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Svensk industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Redovisningskonsulters förbund.

Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund har avgett ett gemensamt yttrande. Sveriges industriförening har åberopat detta yttrande.

Centralorganisationen SACO, Kooperativa Förbundet, Landsorganisationen (LO) och Tjänstemännens Centralorganisation TCO har beretts tillfälle att yttra sig men avstått från detta.

Remitterade lagförslag

Prop. 1995/96:109

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att 32 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) i paragrafens lydelse enligt lagen (1995:651) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

32 §

1 mom. Till intäkt av tjänst hänförs

a) avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,

b) pension,

c) sådan livränta som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring med undantag av livränta som utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån det inte är fråga om livränta som avses i d) och inte heller annat följer av 2 mom.,

d) i fråga om sådan i c) angiven livränta, som utgår till följd av personskada och på vilken 2 mom. inte är tillämpligt, den del av livräntan som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll,

e) ersättning som utgått i annan form än livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, dock inte ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarkostnader för vård som inte är offentligt finansierad eller för vård utomlands,

f) undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som avses i 31 §,

g) engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 §,

h) sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall tas upp som intäkt av tjänst,

h) sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall tas upp som intäkt av tjänst *samt sådan vinst vid avyttring av andel i handelsbolag som enligt 24 § 7 mom. nämnda lag skall tas upp som intäkt av tjänst,*

i) sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i punkterna 14 och 15 av anvisningarna,

j) behållning på pensionssparkonto till den del pensionssparavtalet upphör att gälla enligt 4 kap. 6 och 14 §§ och 6 kap. 5 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande, samt till den del behållningen tas i anspråk på grund av utmätning, konkurs eller ackord.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:109

Vid avskattning enligt första stycket j avses med pensionssparkontots behållning marknadsvärdet på kontots tillgångar efter avräkning för den skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel som är hänförlig till kontot.

Som intäkt av tjänst räknas jämväl annat belopp än ovan sagts – såsom vinstandel, återbäring eller vid återköp av försäkring uppbyggt belopp – vilket utgått på grund av pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst.

Har tjänsteinnehavare som löneförmån innehaft fastighet på sådant sätt, att han enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas som intäkt av näringsverksamhet eller behandlas enligt reglerna för privatbostad.

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

Prop. 1995/96:109

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

dels att 3 § 1, 8, 12 och 12 a mom. samt 27 § 4 mom. skall ha följande lydelse,

dels att det i 3 § skall införas fyra nya moment, 12 b–e mom., och i 24 § ett nytt moment, 7 mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

*1 mom.*² 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 § kommunal-skattelagen (1928:370),

statligt räntebidrag för bostadsändamål.

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

Att utdelning och vinst vid avyttring av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.

Att utdelning och vinst vid avyttring av aktier *samt vinst vid avyttring av andel i handelsbolag* i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom. *respektive 24 § 7 mom.*

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.

8 mom.³ Till utdelning räknas vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

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

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

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

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

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

12 mom.⁴

12 mom. *Fysisk person och dödsbo som innehar kvalificerad aktie i ett fåmansföretag skall i den omfattning som anges i 12 a–e mom. ta upp utdelning på sådan aktie som intäkt av tjänst i stället för intäkt av kapital. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av sådan aktie.*

Närmare bestämmelser finns i
– 12 a mom. om tillämpningsområdet,
– 12 b mom. om utdelning och

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:109

(12 mom. tionde stycket första och andra meningarna)

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.

realisationsvinst,
– 12 c mom. om *alternativa anskaffningskostnader,*
– 12 d mom. om *löneunderlaget,*
– 12 e mom. om *undantag från tillämpningen.*

Vad som i *första stycket* sägs om *aktie* i ett fåmansföretag gäller också *andel* i ett sådant företag. Med *aktie* och *andel* likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. *För sådana instrument får dock 12 c och d mom. inte tillämpas.*

(12 mom. femte stycket)

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.

(12 mom. åttonde stycket)

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern. (12 mom. fjärde stycket första meningen)

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. (12 mom. nionde stycket)

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 verksam i företaget i betydande omfattning.

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

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

2

Upphör ett företag som avses i första stycket 1 eller 2 att vara fåmansföretag anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under tio beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger beaktas, utöver aktiebolag och ekonomiska föreningar, även utländska juridiska personer. Vidare skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under

något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

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

(12 mom. första stycket)

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.

12 b mom. Överstiger utdelningen på en kvalificerad aktie ett gränsbelopp tas överskjutande belopp upp som intäkt av tjänst. Gränsbeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktien multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av realisationsvinsten om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Som utdelning behandlas även vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet i företaget genom inlösen av aktier. Har aktien under året avyttrats till närstående får ett gränsbelopp beräknas endast om sådant inte har beräknats för någon person inom närståendekretsen.

(12 mom. tionde stycket andra meningen)

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 beräkning av gränsbeloppet för andra finansiella instrument än aktier och andelar begränsas tillägget till statslåneräntan till en procentenhet.

(12 mom. andra stycket)

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

Understiger utdelningen gränsbeloppet sparas återstående belopp (sparad utdelning) och ökar det gränsbelopp som beräknas nästa år. Vid beräkning av gränsbeloppet läggs sparad utdelning också till anskaffningskostnaden för aktien. Har företaget inte lämnat någon utdel-

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.

(12 mom. tredje stycket)

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

(12 mom. sjätte stycket fjärde meningen)

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.

(12 mom. sjunde stycket)

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.

(12 mom. fjärde stycket)

Vid tillämpningen av första–tredje

ning beräknas gränsbelopp och sparad utdelning vid beskattningsårets utgång för den som då äger aktien.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av en kvalificerad aktie skall hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Som intäkt av tjänst skall dock högst tas upp ett sammanlagt belopp som för aktieägaren och denne närstående under avyttringsåret och de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Om aktieägarens make eller – såvitt gäller skattskyldig under 18 år – förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget eller i företag som avses i första stycket 2, i betydande omfattning och om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första – fjärde 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.

12 c mom. Beräkning av

styckena gäller följande.

1. Som anskaffningskostnad för aktie som förvärvats före ingången av år 1992 får tas upp kapitalunderlaget i bolaget enligt lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag fördelat med lika belopp på aktierna i bolaget.

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.

gränsbelopp respektive realisationsvinst enligt 12 b mom. får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningskostnad för aktien.

För aktie som har förvärvats före ingången av år 1990 får anskaffningskostnaden 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.

För aktie som har förvärvats före ingången av år 1992 får som anskaffningskostnad tas upp kapitalunderlaget i företaget fördelat med lika belopp på aktierna i företaget. Som förutsättning gäller att detta värde används för samtliga aktier i företaget som aktieägaren förvärvat före ingången av år 1992 och att värdet inte räknas upp enligt andra stycket. Kapitalunderlaget beräknas enligt lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för andelar i utländska juridiska personer.

(12 a mom.⁵)

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 ett statligt bidrag för lönekostnader 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

12 d mom. Vid beräkning av *gränsbeloppet* får till anskaffningskostnaden för *aktien* 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 (1981:649) 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 *fördelat* med lika belopp på *aktierna* i företaget.

Vid tillämpning av första stycket gäller följande.

1. Anskaffningskostnaden för *aktien* får inte beräknas enligt 12 c mom. *tredje stycket*.

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 ett statligt bidrag för lönekostnader får inte heller beaktas.

3. *Aktieägaren* 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

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.

(12 mom. sjätte stycket första–tredje meningarna)

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.*

högsta ersättning som samma år har betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget.

4. *Den sammanlagda ökning av gränsbeloppet som uppkommer genom tillägg av löneunderlaget får inte överstiga sådan ersättning till aktieägaren 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.

12 e mom. Om *aktieägaren* visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i 12 b mom. inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Med *företag* avses *det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående bedriver sådan verksamhet som avses i 12 a mom. första stycket.* Med utomstående avses *annan än sådan fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – innehar kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag.*

7 mom.

24 §

7 mom. Äger en fysisk person eller ett dödsbo en andel i ett handelsbolag och äger handelsbolaget direkt eller indirekt aktie som, om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet, hade utgjort sådan kvalificerad aktie som avses i 3 § 12 a mom. gäller vid avyttring av andelen i handelsbolaget följande. Av den del av vinsten som svarar mot aktiens marknadsvärde i förhållande till vederlaget för andelen i handelsbolaget skall hälften tas upp som intäkt av tjänst. En förutsättning är dock att lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall inte är tillämplig. Med aktie likställs andel och andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom.

27 §

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:109

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1994:1859.

³ Senaste lydelse 1994:1859.

⁴ Senaste lydelse 1994:1859.

⁵ Senaste lydelse 1994:778.

⁶ Senaste lydelse 1994:1859.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

Prop. 1995/96:109

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

Överlåtaren får – i stället för vad som anges i 2 § – ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper på antingen tiden före överlåtelsen eller tiden före tillträdesdagen.

Första stycket gäller inte om överlåtaren eller någon närstående till honom – direkt eller indirekt – varit verksam i handelsbolaget efter den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen.

Första stycket gäller inte om överlåtaren eller någon närstående till honom – direkt eller indirekt – varit verksam i handelsbolaget efter den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen. *Första stycket gäller inte heller om handelsbolaget, direkt eller indirekt, innehar aktie som om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet hade utgjort sådan kvalificerad aktie som avses i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Med aktie likställs andel och andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. den nämnda lagen.*

Till grund för inkomstberäkningen enligt första stycket skall ligga ett särskilt bokslut. Bokslutet skall ha upprättats som om handelsbolagets beskattningsår avslutats vid den tidpunkt som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen. Bokslutet och sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha godkänts skriftligen av förvärvaren.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1993:1573.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1995-11-02

Närvarande: justitierådet Staffan Magnusson, f.d. presidenten i Försäkringsöverdomstolen Leif Ekberg, regeringsrådet Leif Lindstam.

Enligt en lagrådsremiss den 26 oktober 1995 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Ingrid Melbi.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Förslagen i lagrådsremissen avser främst att komplettera reglerna om beskattning av delägare i fåmansföretag, bl.a. genom att göra reglerna tillämpliga när en aktieägare är verksam i ett företag som inte är ett koncernföretag men i vilket han indirekt äger aktier och när det är fråga om ett utländskt företag. Vidare föreslås att vissa av bestämmelserna struktureras på ett annat sätt än gällande bestämmelser.

Lagrådet konstaterar att såväl de gällande som de föreslagna bestämmelserna är mycket detaljerade och komplicerade och därför svår-tillgängliga. Genom de strukturella och redaktionella ändringar som föreslås beträffande 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt ökar läsbarheten något samtidigt som nya bestämmelser ytterligare komplicerar lagstiftningen.

Det är i hög grad angeläget att det sker en grundlig omarbetning inte bara av de bestämmelser som nu föreslås ändrade utan också av de bestämmelser som hänger samman med dem i syfte att åstadkomma ett klarare, tydligare och enklare regelverk. Ett sådant arbete sker också inom ramen för den översyn av inkomstskattelagstiftningen som görs av Skattelagskommittén (Fi 1991:03, Dir. 1991:39). De nu föreslagna lagändringarna får i lagtekniskt hänseende ses som provisoriska i avvaktan på resultatet av kommitténs arbete. Lagrådet finner därför inte anledning att motsätta sig att förslagen, med de justeringar som föreslås i det följande, läggs till grund för lagstiftning.

3 § 12 mom.

I *andra stycket* finns hänvisningar till bestämmelser i olika nya moment i paragrafen med angivande av vad respektive moment innehåller. Lagrådet förordar att *andra stycket* ändras så att det mer exakt anger innehållet i respektive moment. Stycket bör enligt Lagrådets mening ges följande utformning:

"Närmare bestämmelser finns i

- 12 a mom. om tillämpningsområdet,
- 12 b mom. om behandlingen av utdelning och realisationsvinst,
- 12 c mom. om en alternativ anskaffningskostnad,
- 12 d mom. om ökning av anskaffningskostnaden med löneunderlag,
- 12 e mom. om visst undantag från tillämpningen."

3 § 12 a mom.

I *första stycket 1* föreskrivs att en aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning eller varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I det senare fallet krävs alltså inte att verksamheten i företaget varit av betydande omfattning. Det framgår inte av lagrådsremissen att denna skillnad varit avsedd och skillnaden framstår inte heller som motiverad för att syftet med de föreslagna ändringarna skall uppnås. Lagrådet förordar därför att första stycket 1 utformas på följande sätt:

"En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

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

3 § 12 b mom.

I *första stycket sista meningen* regleras den situationen att en aktie "under året" har avyttrats till närstående. Har så skett får ett gränobelopp beräknas endast om sådant inte beräknats för någon person inom närståendekretsen. I författningskommentaren till bestämmelsen uttalas att den blir tillämplig i de fall företaget har lämnat utdelning vid mer än ett tillfälle eller utdelning lämnats, varefter utbetalning sker i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Vidare synes avsikten vara att denna andra utdelning skall utgöra intäkt av tjänst för mottagaren.

Enligt Lagrådets mening bör bestämmelsens innebörd komma tydligare till uttryck än som har skett i det remitterade förslaget. Det ifrågavarande

stycket bör justeras även i vissa andra avseenden. Vidare bör en omstrukturering ske, så att bl.a. den bestämmelse som har tagits in i momentets andra stycke placeras närmast efter första styckets andra mening.

Lagrådet föreslår att första och andra styckena får följande lydelse:

"Överstiger utdelningen på en kvalificerad aktie det gränsbelopp som anges i det följande tas överskjutande belopp upp som intäkt av tjänst. Gränsbeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktien multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Vid beräkning av gränsbeloppet för andra finansiella instrument än aktier och andelar begränsas tillägget till statslåneräntan till en procentenhet. Avyttras efter utdelning aktien till närstående, skall denne ta upp ytterligare utdelning som lämnas under året som intäkt av tjänst.

Med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av realisationsvinsten, om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Som utdelning behandlas även vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet i företaget genom inlösen av aktier."

3 § 12 e mom.

Momentet innehåller ett undantag från bestämmelserna i 12 b mom. om att utdelning och realisationsvinst i vissa fall skall utgöra intäkt av tjänst, nämligen när en utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning. I *andra stycket* anges att med företag avses det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående "bedriver sådan verksamhet som avses i 12 a mom. första stycket". Hänvisningen till 12 a mom. första stycket bör lämpligen ersättas med en direkt beskrivning av den verksamhet som avses. Vidare vinner den sista meningen i stycket i klarhet, om uttrycket "i ett annat fåmansföretag" kompletteras med en hänvisning till 12 a mom. första stycket.

Lagrådet förordar att 3 § 12 e mom. andra stycket ges följande lydelse:

"Med företag avses det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående i betydande omfattning varit verksam under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses annan än sådan fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket."

Förslaget till lag om ändring i lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

Enligt 3 § första stycket i dess gällande lydelse kan den som överlåter en andel i handelsbolag – i stället för att få vinsten beskattad enligt bestämmelserna i 2 § – "ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper på antingen tiden före överlåtelsen eller tiden före tillträdesdagen". Avsikten är att denna inkomst skall tas upp som inkomst av aktiv näringsverksamhet och att resterande del av vinsten på grund av överlåtelsen skall behandlas enligt vanliga regler om beskattning av realisationsvinst. Enligt Lagrådets mening bör detta komma till klart uttryck i lagtexten.

Lagrådet anser vidare att begränsningsreglerna i andra stycket, som enligt remissförslaget skall byggas ut, bör förtydligas på ett par punkter.

Lagrådet föreslår att 3 § första och andra styckena utformas på följande sätt:

"Överlåtaren får – i stället för vad som anges i 2 § – som inkomst av aktiv näringsverksamhet ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper på antingen tiden före överlåtelsen eller tiden före tillträdesdagen. Realisationsvinsten beräknas därefter enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Första stycket gäller inte om överlåtaren eller någon närstående till honom – direkt eller genom förmedling av juridisk person – varit verksam i handelsbolaget efter den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen. Första stycket gäller inte heller om handelsbolaget, direkt eller genom förmedling av annan juridisk person, äger en aktie som, om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet, hade utgjort en sådan kvalificerad aktie som avses i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt. Med aktie likställs andel och andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. i den nämnda lagen."

Att den nu ifrågavarande lagen, som förutsätts i det nya andra stycket i 3 §, kan bli tillämplig när överlåtaren av en andel i ett handelsbolag eller någon närstående bedrivit verksamhet i ett företag som ägs av handelsbolaget kan inte utan vidare utläsas av 1 §. Lagrådet ifrågasätter om inte 1 § andra stycket bör ändras, så att det i stället för "verksamhet i handelsbolaget genom juridisk person" talas om "verksamhet i juridisk person genom handelsbolaget".

Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:651) om ändring i kommunalskattelagen

Förslaget lämnas utan erinran.

Prop. 1995/96:109

Prop. 1995/96:109