

Regeringens proposition 1995/96:168

Prop. 1995/96:168

Inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop.
1995/96:168

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 28 mars 1996

Göran Persson

Thomas Östros
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås regler som gör det möjligt för aktiebolag som inte höjer aktiekapitalet till 100 000 kr att fortsätta verksamheten i annan företagsform. Verksamheten kan fortsättas som enskild näringsverksamhet, i handelsbolag, enkelt bolag eller i ett aktiebolag. Reglerna innebär att aktiebolaget och dess ägare i princip undgår omedelbara beskattningskonsekvenser.

Lager, fordringar och liknande tillgångar skall tas upp till belopp som motsvarar de utgående skattemässiga värdena i aktiebolaget. Skulder behandlas på motsvarande sätt. Särskilda bestämmelser föreslås för avsättningar för framtida utgifter och för pensionskulder. Disponibla pensionsmedel får återföras under en period av högst fem år.

För byggnad, markanläggning och inventarium och liknande tillgångar gäller att aktiebolagets avskrivningsplan skall tas över. Det innebär att övertagaren får göra avskrivningar på aktiebolagets anskaffningsvärden.

Ersättningsfonder och periodiseringsfonder får tas över. De behandlas på samma sätt som om avsättningen redan från början gjorts av övertagaren. Denne har vidare, med vissa inskränkningar, samma rätt till avdrag för underskott av näringsverksamhet som aktiebolaget skulle ha haft om inte verksamheten hade tagits över. I den mån aktiebolaget har en skatteutjämningsreserv skall denna återföras hos övertagaren.

Bestämmelser finns vidare om beräkningen av övertagande handelsbolags justerade ingångsvärde och fördelningsunderlag enligt lagen om

räntefördelning vid beskattningen liksom om beräkningen av expansions- Prop. 1995/96:168
medel.

Lagen innehåller slutligen bestämmelser som innebär kontinuitet i fråga om avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader och mervärdesskatt.

Innehållsförteckning

Prop. 1995/96:168

1	Förslag till riksdagsbeslut	4
2	Lagtext	5
	Förslag till lag om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek	5
3	Ärendet och dess beredning	10
4	Inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek	11
4.1	Allmänna utgångspunkter	11
4.2	Förutsättningar för lagens tillämpning	13
4.3	Uttagsbeskattning	17
4.4	Reavinstbeskattning	19
4.5	Stämpelskatt	19
4.6	Fastigheter	20
4.7	Tillgångar och skulder	21
4.8	Ersättningsfonder och periodiseringsfond	22
4.9	Underskottsavdrag	23
4.10	Justerat ingångsvärde på andel i handels- bolag	24
4.11	Räntefördelning	24
4.12	Expansionsmedel	25
4.13	Skatteutjämningsreserv	26
4.14	Mervärdesskatt	27
4.15	Övriga frågor	28
4.16	Ikraftträdande	28
5	Handelsbolag	29
6	Författningskommentarer	30
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian (Ds 1995:81) Inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek	42
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser	43
Bilaga 3	Det remitterade lagförslaget	44
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	49
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 28 mars 1996	53

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek.

2 Lagtext

Prop. 1995/96:168

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller regler för beräkning av inkomst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) i fall då aktiebolag upplösts genom avregistrering enligt punkt 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385).

2 § Lagen tillämpas om verksamheten i ett sådant aktiebolag som avses i 1 § tas över av en fysisk person, delägare i ett enkelt bolag, ett dödsbo, ett handelsbolag eller ett aktiebolag (övertagaren) under förutsättning att

1. aktiebolaget sedan ingången av år 1995 i mer än obetydlig omfattning har bedrivit näringsverksamhet som avses i 21 § kommunalskattelagen (1928:370),

2. övertagaren har tagit över aktiebolagets hela verksamhet och fortfarande bedriver denna vid utgången av det beskattningsår då den övertagna verksamheten skall redovisas första gången, och

3. aktiebolaget har upprättat en balansräkning med anledning av övertagandet.

Som förutsättning för att lagen skall tillämpas gäller vidare att den eller de personer som har tagit över aktiebolagets verksamhet ägde aktierna i bolaget, direkt eller indirekt, vid utgången av år 1995. Är det fråga om flera personer, krävs dessutom att de skall ha ägt lika stora andelar vid utgången av år 1995 som vid övertagandet. Skillnader som beror på arv, testamente eller bodelning med anledning av en makes död utgör dock inte hinder för lagens tillämpning.

Befrielse från eller uppskov med skatt

3 § Vid övertagande enligt 2 § skall uttagsbeskattning av aktiebolaget enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt mervärdesskattelagen (1994:200) inte ske i fråga om tillgångar som är

hänförliga till näringsverksamhet för övertagaren och inte heller beträffande fastigheter och bostadsrätter som ändrar karaktär till privatbostäder vid avregistreringen.

I fråga om egendom för vilken övertagandet skall föranleda uttagsbeskattning av aktiebolaget skall dessutom övertagaren ta upp värdet som utdelningsinkomst.

I fall då enligt första stycket uttagsbeskattning inte skall ske skall inte heller beskattning äga rum enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 2 § 13 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

4 § Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall inte anses uppkomma genom sådan avregistrering som anges i 1 §. Detsamma gäller i fråga om tillskott av aktier till handelsbolag som övertar verksamheten enligt 2 §.

Avyttras övertagna tillgångar som inte föranlett uttagsbeskattning enligt 3 §, skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig när frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust bedöms.

5 § När ett sådant småhus eller en sådan bostadsrätt som avses i 25 respektive 26 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ändrar karaktär till privatbostadsfastighet respektive privatbostad vid övertagandet, skall punkterna 4 eller 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas beträffande aktiebolaget.

När en sådan fastighet eller bostadsrätt som avses i första stycket avyttras, skall, om fastigheten respektive bostadsrätten utgjort anläggningstillgång hos aktiebolaget, anskaffningsvärdet vid realisationsvinstberäkningen reduceras med 2,176 gånger skillnaden mellan aktiebolagets anskaffningsvärde och marknadsvärdet vid övergången. Om fastigheten respektive bostadsrätten utgjort lagertillgång hos aktiebolaget, skall anskaffningsvärdet utgöras av det bokförda värdet i aktiebolaget och reduceras med 3,307 gånger skillnaden mellan det bokförda värdet och marknadsvärdet vid övergången. Om annat inte visas skall marknadsvärdet vid övergången anses vara 133 procent av taxeringsvärdet och, i fråga om bostadsrätt, 150 procent av bostadsrättens andel av föreningens eller bolagets behållna förmögenhet, beräknad med utgångspunkt i taxeringsvärdet för år 1994 och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det räkenskapsår som har avslutats närmast före ingången av år 1994.

Reduktion enligt andra stycket skall göras endast om marknadsvärdet överstiger anskaffningsvärdet.

6 § Återföringsskyldighet enligt 9 kap. 5 - 6 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) uppkommer inte när fastighet överläts i samband med sådan överföring av verksamhet som anges i 2 §.

Övertagaren inträder i aktiebolagets ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen.

Första och andra styckena gäller endast om övertagaren blir skattskyldig dels vid samma tidpunkt som aktiebolagets skattskyldighet upphör, dels i samma omfattning som aktiebolaget.

Prop. 1995/96:168

Värdering av tillgångar och skulder

7 § Övertagaren skall ta upp lager, fordringar och liknande tillgångar till ett belopp motsvarande de utgående värdena i den balansräkning som aktiebolaget upprättat vid övertagandet. Det värde som övertagaren skall ta upp lagret till skall dock jämkas, om lagret omfattat en fastighet som vid övertagandet ändrar karaktär till privatbostadsfastighet.

Har byggnad, markanläggning, inventarium, patenträtt eller tillgång av goodwill natur tagits över, skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig när värdeminskingsavdrag och liknande avdrag samt vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde beräknas.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter tagits över och har aktiebolaget medgett avdrag för utgifterna, skall motsvarande belopp tas upp som intäkt hos övertagaren. Avdragsrätten för övertagaren prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Utgör aktierna i aktiebolaget omsättningstillgång enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) skall aktiebolagets fastigheter hos övertagaren tas upp till ett belopp motsvarande det värde aktierna tagits upp till enligt punkt 2 av anvisningarna till 24 § nämnda lag. Det belopp som övertagaren skall ta upp skall dock jämkas, om värdet på aktierna i mer än ringa omfattning är hänförligt till annat än sådana fastigheter.

Utöver vad som anges i första - fjärde styckena skall övertagaren redovisa skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader som annars varit hänförliga till aktiebolaget.

8 § Om aktiebolaget i sin balansräkning redovisar pensionsskuld eller avsättning under rubriken Avsatt till pensioner eller i en sådan delpost som avses i 8 a § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m., skall övertagaren ta upp disponibla pensionsmedel som intäkt under det beskattningsår då verksamheten tas över. Intäkten får i stället fördelas mellan detta beskattningsår och de fyra närmast följande beskattningsåren på det sätt som övertagaren önskar.

Vid tillämpning av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader anses aktiebolaget och övertagaren utgöra en skattskyldig.

9 § Vid tillämpningen av reglerna i 2 kap. 3 § och 3 kap. 24 § mervärdesskattelagen (1994:200) skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig.

Bestämmelserna i 8 kap. 16 f § första meningen mervärdesskattelagen (1994:200) skall tillämpas även vid överföring av varor enligt denna lag.

Reserveringar m.m.

10 § Har aktiebolaget gjort avsättning enligt lagen (1990:663) om ersättningsfonder eller enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, får en sådan fond övertas.

Fonderna skall anses avsatta under det år då avsättningen har skett hos aktiebolaget.

11 § Övertagaren övertar aktiebolagets rätt till avdrag enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet med de begränsningar som följer av andra stycket.

Har aktiebolaget genomgått en ägarförändring inom fem år före det beskattningsår då övertagandet sker har övertagaren rätt till avdrag för gammalt underskott först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter ägarförändringen. Detta gäller om

1. övertagaren är ett annat aktiebolag,
2. övertagaren vid tiden för övertagandet även bedriver annan verksamhet eller
3. övertagaren är ett handelsbolag som helt eller delvis ägs av ett företag som avses i 3 § första stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

I fråga om fysisk person medges inte avdrag för underskott enligt bestämmelserna i 46 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen (1928:370).

Underskott som avses i 2 § 14 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får tas över av aktiebolag eller handelsbolag. Avdragsrätten för sådant underskott är för handelsbolag begränsad till 70 procent av underskottet.

12 § Har ett handelsbolag som övertar verksamheten erhållit aktierna från delägare, skall tillskottet vid beräkning av delägarrens justerade ingångsvärde enligt 24 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt bestämmas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt 27 § 2 mom. samma lag för de tillskjutna aktierna.

13 § När fördelningsunderlag enligt 2 § lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning första gången skall beräknas för övertagaren, sker beräkningen med beaktande av aktiebolagets utgående värden.

14 § Vid tillämpning av lagen (1993:1537) om expensionsmedel gäller att övertagaren vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses ha expensionsmedel som svarar mot 138,89 procent av aktiebolagets eget kapital, minskat med tillskjutet kapital. I fråga om delägare i handelsbolag gäller motsvarande beträffande dennes del av kapitalet.

Överstiger anskaffningsvärdet för aktierna, beräknat enligt 27 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, det tillskjutna kapitalet, skall det egna kapitalet minskas med anskaffningsvärdet.

15 § Vid tillämpning av lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv anses aktiebolaget och övertagaren som ett företag.

Övriga bestämmelser

16 § En kopia av sådan balansräkning som avses i 2 § första stycket 3 skall ges in med den självdeklaration i vilken den övertagna verksamheten skall redovisas första gången. Uppgifter skall lämnas om vilka personer som var aktieägare i bolaget vid utgången av år 1995 och vid upplösningen. Dessa uppgifter skall lämnas även i den självdeklaration där aktiebolagets verksamhet skall redovisas sista gången.

17 § Övertagaren svarar för sådana aktiebolagets skatter och avgifter som anges i 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas i fråga om aktiebolag som avregistrerats efter ikraftträdandet. På begäran av övertagaren eller, om övertagandet görs av flera personer, samtliga övertagare tillämpas lagen även i fråga om aktiebolag som avregistrerats under perioden den 1 januari 1996 - den 30 juni 1996.

3 Ärendet och dess beredning

Prop. 1995/96:168

Från och med den 1 januari 1995 delas aktiebolagen in i två kategorier, publika och privata bolag (prop. 1993/94:196, bet. 1993/94:LU32, SFS 1994:802 och bet. 1994/95:LU1, SFS 1994:1395). Alla aktiebolag som bildas efter den 1 januari 1995 måste ha minst 100 000 kr i aktiekapital. För befintliga bolag gäller att de måste ha anmält den nödvändiga ökningen av aktiekapitalet till Patent- och registreringsverket före utgången av år 1997. Annars blir bolaget avregistrerat och avförs ur aktiebolagsregistret. Aktiebolaget är därigenom upplöst.

Gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag ändrades våren 1993 (prop. 1992/93:137, bet. 1992/93:LU43, SFS 1993:760). De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1995 och innebär bl.a. att ett handelsbolag uppkommer först genom att bolaget förs in i handelsregistret. Om ett handelsbolag som har bildats enligt äldre regler var oregistrerat vid utgången av år 1995 anses det vara upplöst vid denna tidpunkt. Fortsätter bolagsmännen verksamheten föreligger ett enkelt bolag. Enligt nu gällande regler får näringsverksamhet utövas i enkla bolag.

Inom Finansdepartementet utarbetades under 1995 promemorian Inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (Ds 1995:81) som behandlar behovet av skatteregler till följd av den ovan nämnda civilrättsliga regleringen. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning av remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi95/7030).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 7 mars 1996 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 3*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*.

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

Riksdagsbehandling

Det är angeläget att de regler regeringen i det följande föreslår kan träda i kraft snarast möjligt. De föreslagna reglerna är avsedda att träda i kraft den 1 juli i år, och skall enligt huvudregeln (se avsnitt 4.16) tillämpas i fråga om aktiebolag som avregistreras efter ikraftträdandet. Riksdagsbehandling bör därför ske under innevarande riksmöte.

4 Inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop. 1995/96:168

4.1 Allmänna utgångspunkter

Regeringens förslag: Skatteregler införs som gör det möjligt för aktieägarna till sådana aktiebolag som inte höjer aktiekapitalet till det nya minimikravet 100 000 kr att fortsätta näringsverksamheten i en annan företagsform. Reglerna ger ingen definitiv skattelättnad.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Med ett undantag anser de remissinstanser som har yttrat sig i frågan att det är angeläget att underlätta ett byte av företagsform för de aktiebolag som inte uppfyller det nya kravet på att aktiekapitalet skall uppgå till minst 100 000 kr. *Svenska Revisorsamfundet* ifrågasätter om den föreslagna lagstiftningen bör införas med hänsyn till att det för den enskilde företagaren kan vara svårt att förutse konsekvenserna av att beskattningen skjuts på framtiden.

Bakgrunden till regeringens förslag: Från och med den 1 januari 1995 delas aktiebolagen in i två kategorier, publika och privata bolag. Ändringen i aktiebolagslagen (1975:1385) har skett mot bakgrund av EG:s bolagsrättsliga direktiv. De publika aktiebolagen skall, till skillnad från de privata, kunna vända sig till allmänheten för att skaffa kapital. Fondpapper som har givits ut av privata aktiebolag skall inte kunna bli föremål för handel på börs eller annan organiserad marknadsplats.

Aktiekapitalet skall i ett publikt aktiebolag uppgå till minst 500 000 kr och i ett privat aktiebolag till minst 100 000 kr. Ett publikt aktiebolags firma skall åtföljas av beteckningen (publ), om det inte redan av firman framgår att bolaget är publikt.

Aktiemarknadsbolag med ett aktiekapital på minst 500 000 kr blev automatiskt publika aktiebolag den 1 januari 1995. Övriga bolag som var registrerade i aktiebolagsregistret den 1 januari 1995 och som inte före detta datum registrerat beslut om att bolaget skall vara ett publikt aktiebolag anses vara privata bolag.

Aktiebolag, som har bildats före den 1 januari 1995, skall ha anmält den nödvändiga ökningen av aktiekapitalet till registrering senast vid utgången av år 1997. Bolaget kommer annars att avföras ur aktiebolagsregistret (punkt 6 av övergångsbestämmelserna till SFS 1994:802). Genom avregistreringen anses bolaget vara upplöst.

Ett bolag som inte har ett registrerat aktiekapital som uppgår till 100 000 kr kan också avregistreras om samtliga aktieägare och styrelseledamöter samt verkställande direktören begär det före utgången av oktober 1997 (punkt 5 av övergångsbestämmelserna till SFS 1994:802). Patent- och registreringsverket, som är registreringsmyndighet, skall genast kungöra detta i Post-och Inrikes Tidningar. Tidigast en månad därefter får bolaget avföras ur registret.

När ett aktiebolag har avförts ur registret svarar aktieägarna samt styrelseledamöterna och verkställande direktören solidariskt för bolagets förpliktelser. Bolagets tillgångar övergår till aktieägarna. De inträder vidare i bolagets ställe som part i de avtal som bolaget har slutit med tredje man.

Skälen för regeringens förslag: En upplösning av ett aktiebolag medför skatterättsliga konsekvenser för såväl bolaget som dess ägare.

Enligt 24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, anses aktier och andra finansiella instrument avyttrade om det aktiebolag som har gett ut dem avregistreras på grund av att bolaget inte har ett aktiekapital på minst 100 000 kr. Aktieägarna blir således reavinstbeskattade. Vid reavinstberäkningen värderas tillgångarna till marknadsvärdet vid upplösningstillfället. De skulder som finns vid denna tidpunkt avräknas. Reavinsten kan delvis bli beskattad i inkomstslaget tjänst om det är ett fåmansföretag som avregistreras (3 § 12 mom. SIL).

En upplösning medför även skattekonsekvenser för bolaget. Aktiebolaget blir nämligen uttagsbeskattat. Enligt huvudregeln i punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, gäller följande. Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Två förutsättningar ställs upp för att uttagsbeskattning skall ske. En är att vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet. Den andra är att det inte finns särskilda skäl mot uttagsbeskattning. Avsikten är att det skall vara möjligt att underlåta uttagsbeskattning i vissa omstruktureringsfall o.d. (prop. 1989/90:110 s. 557). När ett aktiebolag ombildas till handelsbolag, enkelt bolag eller enskild firma lämnar aktiebolagets tillgångar den dubbelbeskattade sektorn och enligt praxis är det då inte möjligt att underlåta uttagsbeskattning trots att verksamheten fortsätter i annan form.

Även andra beskattningsekonskvenser inträder. Bl.a. kan nämnas att periodiseringsfonder, enligt 5 § 1 lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder omedelbart skall återföras till beskattning om den skattskyldige har upphört att bedriva näringsverksamhet. Motsvarande gäller i fråga om [9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder] och skatteutjämningsreserver [11 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv].

Enligt uppgift från Patent- och registreringsverket fanns det vid årsskiftet 1994/95 cirka 223 000 aktiebolag som hade ett aktiekapital motsvarande det hittillsvarande minimikravet. Vidare hade omkring 54 000 aktiebolag ett aktiekapital i storleksordningen 51 000-499 000 kr. Det är således ett mycket stort antal bolag som berörs av de nya reglerna, och det framstår redan av den anledningen som angeläget att införa bestämmelser i syfte att underlätta ett byte av företagsform för dem som inte klarar av det nya minimikravet. Till bilden hör också att enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag från och med 1995 års taxering fått skatteregler som väsentligen är likvärdiga med reglerna för enmansaktiebolag (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536-1537 m.fl.). Utgångspunkten för den föreslagna övergångsregleringen är att skattereglerna skall vara neutrala i fråga om valet av företagsform, dvs. skattereglerna skall varken försvåra eller ge incitament till att byta företagsform. Förslagen ger inte någon definitiv skattelättnad.

Avsikten är endast att göra det möjligt att driva aktiebolagets verksamhet vidare utan omedelbara skattekonsekvenser. Prop. 1995/96:168

Budgeteffekter

Förslagen ger ingen definitiv skattelättnad för aktiebolagen eller dess ägare och kan inte bedömas ha några budgetmässiga konsekvenser.

4.2 Förutsättningar för lagens tillämpning

Regeringens förslag: Det upplösta aktiebolagets verksamhet får tas över av en fysisk person, delägare i ett enkelt bolag, ett dödsbo, ett handelsbolag eller ett aktiebolag under förutsättning att det upplösta aktiebolaget bedrivit näringsverksamhet sedan ingången av år 1995 att övertagaren tar över hela verksamheten och fortfarande bedriver denna vid utgången av det beskattningsår den övertagna verksamheten skall redovisas första gången och att aktiebolaget har upprättat ett bokslut med anledning av övertagandet. Vidare krävs att samma fysiska och/eller juridiska person eller personer som ägde aktierna den 31 december 1995 och vid bolagets upplösning äger den övertagna verksamheten. Andelarna skall vara lika stora vid båda tillfällena. Skillnader i ägarförhållandena som beror på arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död beaktas inte.

Promemorians förslag: Samma som regeringens förslag. Enligt promemoriaförslaget kunde dock varken delägare i enkla bolag eller ett aktiebolag ta över verksamheten. Inte heller skulle lagen tillämpas om det upplösta aktiebolaget haft tillräckligt med balanserade vinstmedel för att höja aktiekapitalet genom fondemission efter utgången av år 1994.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, däribland *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* och *Skogsägarnas Riksförbund (SRF)*, anser att enkla bolag bör omfattas av bestämmelserna. De framhåller att lagstiftningen har ändrats på så sätt att det numera är tillåtet att bedriva näringsverksamhet i enkelt bolag och att denna samverkansform således måste anses vara accepterad av lagstiftaren. Vidare understryks att det alltid varit möjligt att bedriva jord- och skogsbruk i enkelt bolag samt att den föreslagna regleringen kan tvinga t.ex. äkta makar som är aktieägare i ett driftbolag att gå över till handelsbolagsformen. *Riksskatteverket (RSV)* föreslår att reglerna görs tillämpliga i fall när ett aktiebolag äger samtliga aktier och tar över verksamheten.

Ett stort antal remissinstanser har vänt sig mot att reglerna inte skulle vara tillämpliga om bolaget genom fondemission efter år 1994 hade kunnat höja aktiekapitalet till 100 000 kr. *Handelshögskolan i Stockholm* pekar på att

aktiebolag med stora övervärden i tillgångar, vilkas beskattade vinstmedel ändå inte förslår till en fondemission, kommer att kunna överföra tillgångarna till ägaren eller ägarna med stöd av den föreslagna lagen, medan ett bolag utan större övervärden i tillgångar men med tillräckligt mycket beskattade medel för att kunna öka aktiekapitalet inte kan använda sig av lagen.

Några remissinstanser, bl.a. *RSV*, önskar en precisering av vad som krävs för att ett bolag skall anses vara vilande. De anför bl.a. att lagförslaget ordalydelse kan tolkas på så sätt att så snart en aldrig så liten näringsverksamhet bedrivits, som omfattas av 21 § KL, skall lagen tillämpas.

RSV föreslår med hänvisning till skattemyndighetens kontrollmöjligheter att övertagaren skall ha bedrivit näringsverksamheten minst ett år efter övertagandet.

Bokföringsnämnden m.fl. pekar på att överlåtaren respektive övertagaren i vissa fall kan vara skyldig att upprätta årsredovisning enligt olika lagar på grund av införandet av den nya årsredovisningslagen som trädde i kraft den 1 januari 1996. *RSV* ifrågasätter om det inte vore lämpligt att föreskriva att det särskilda bokslut som aktiebolaget enligt lagförslaget skall upprätta görs i enlighet med i dag gällande regler.

Skälen för regeringens förslag:

Övertagarna

Från och med den 1 januari 1995 är det möjligt att bedriva näringsverksamhet i enkelt bolag. Tidigare har detta varit möjligt endast i undantagsfall, t.ex. inom jord- och skogsbruket. Motivet till den nya lagstiftningen är bl.a. (prop. 1992/93:137 s. 7) att det finns behov av utvidgade möjligheter att utöva näringsverksamhet i enkelt bolag. Ett exempel är enligt det föredragande statsrådet uthyrning av samägda fastigheter, där det ofta både för fastighetsägarna och för tredje man torde framstå som verklighetsfrämmande att betrakta uthyrningsverksamheten som ett handelsbolag.

De skatterättsliga reglerna för enkla bolag kan medföra kontrollproblem vid taxeringen. Bolaget är varken en juridisk person eller ett skattesubjekt. Inkomsten beskattas hos delägarna i förhållande till vars och ens andel. Bolagsmännen får göra värdenminskningsavdrag på sin del av inventarierna och de kan tillämpa olika avskrivningsmetoder och göra avdrag med olika stora belopp. Bolagsmännen kan vidare redovisa inkomsten på två sätt. Antingen kan bolaget behandlas som en enhet varvid delägarna redovisar den del av inkomsten som belöper på hans andel. Delägarna kan alternativt välja att redovisa respektive andel av bolagets verksamhet i deklarationen.

Avsaknaden av en enhetlig reglering är i sig ägnad att leda till svårigheter vid det praktiska taxeringsarbetet. Detta talar mot att låta det upplösta aktiebolagets verksamhet tas över av ett enkelt bolag. Häremot skall emellertid ställas att det enkla bolaget numera är en accepterad företagsform. Vidare måste de problem som kan uppkomma för jord- och skogsbrukets del beaktas. Sammanfattningsvis framstår det därför som rimligt att låta även enkla bolag ta över verksamheten.

Enligt förslaget i promemorian kan ett avregistrerat bolags verksamhet tas över av två eller flera aktiebolag genom ett handelsbolag. Med hänsyn till att avyttringsbegreppet i 24 § 2 mom. SIL har ändrats (prop. 1994/94:187, bet. 1994/95:SkU31, SFS 1995:854) till att omfatta även den situationen att aktiebolag blir avregistrerade enligt punkt 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna, dvs. att reavinstbeskattning kommer i fråga bör reglerna omfatta även fall när *ett* aktiebolag tar över verksamheten.

Möjligheten att öka aktiekapitalet genom fondemission

Promemorians förslag att reglerna inte skall få tillämpas om det upplösta bolaget haft tillräckliga balanserade vinstmedel för att kunna höja aktiekapitalet till 100 000 kr genom en fondemission framstår i och för sig som rimligt med tanke på syftet att göra det möjligt för bolag som *inte kan* höja sitt kapital att fortsätta verksamheten i annan form.

En fondemission innebär en ökning av aktiekapitalet utan tillskott av nytt kapital. Aktiekapitalet ökas antingen genom minskning av det fria egna kapitalet eller reservfonden eller genom uppskrivning av värdet på anläggningstillgångar. Även om praktiska skäl finns för promemorians förslag att avgränsa förutsättningen på så sätt att endast fondemission genom överföring av balanserade vinstmedel omfattas, blir regleringen inte neutral. Härtill kommer att enskilda näringsidkare och handelsbolag numera har skatteregler som i allt väsentligt är likvärdiga med reglerna för enmansbolag. Skattereglerna bör vara neutrala och det framstår inte som rimligt att med reglernas hjälp mer eller mindre påtvinga den skattskyldige en företagsform som kanske är olämplig i det enskilda fallet. Regeringen anser att övervägande skäl talar för att promemoriaförslaget justeras på den här punkten.

Företag som bedriver näringsverksamhet

Den föreslagna lagen syftar till att göra det möjligt för de förutvarande aktieägarna att fortsätta verksamheten i en annan form. Begränsningen till aktiebolag som bedriver näringsverksamhet är därför naturlig.

Lagförslaget har utformats så att endast näringsverksamhet i form av rörelse eller fastighetsförvaltning innefattas i begreppet. Näringsverksamhet definieras i 21 § KL som yrkesmässigt självständigt bedriven förvärvsverksamhet. I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 649) framhålls att definitionen ansluter till kraven i då gällande rätt och att den rättspraxis som utbildats på området således belyser frågan om när näringsverksamhet skall anses föreligga. Kravet på yrkesmässighet får som regel anses innebära att verksamheten skall betingas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Några remissinstanser, bl.a. RSV, önskar en precisering av vad som krävs för att ett bolag skall anses vara vilande. De anför bl.a. att lagförslagets ordalydelse kan tolkas på så sätt att så snart en aldrig så liten näringsverksamhet bedrivits, som omfattas av 21 § KL skall lagen tillämpas.

Det kan i enskilda fall kan vara svårt att avgöra om ett aktiebolag har avvecklat sin verksamhet. Endast den omständigheten att bolaget innehåller kvarvarande rörelsetillgångar från en tidigare bedriven verksamhet bör inte föranleda att lagen blir tillämplig. Det framstår som rimligt att det är fråga om en i gång varande verksamhet. Genom att uppställa ett krav på att verksamheten är av mer än obetydlig omfattning exkluderas vad som i realiteten utgör vilande företag från möjligheten att använda lättnadsreglerna (se vidare 2 § och kommentaren till denna).

Övertagaren skall fortsätta att driva den övertagna verksamheten

Villkoret att övertagaren skall fortsätta att driva den övertagna verksamheten är motiverat av syftet att göra det möjligt för de förutvarande aktieägarna att fortsätta verksamheten i annan form. RSV befarar att kontrollmöjligheterna kan komma att sättas ur spel på grund av regelns utformning. Detta gäller särskilt vid tvångsmässiga avregistreringar.

Regeringens förslag innebär ett förtydligande jämfört med promemorieförslaget. Ur aktiebolagets synvinkel innebär avregistrering enligt punkt 6 av övergångsbestämmelserna att verksamheten upphör per den 31 december 1997. Övertagarens verksamhet börjar i detta fall den 1 januari 1998 och det är förhållandena vid utgången av det beskattningsåret som skall ligga till grund för en bedömning av om verksamheten alljämt bedrivs.

Regeringen vill också understryka att eventuella försök från den skattskyldiges sida att komma i åtnjutande av skatteförmåner motverkas av skatteflyktslagen.

Balansräkning med anledning av övertagandet

En balansräkning skall upprättas med anledning av verksamhetsöverföringen. Balansräkningen behövs för att den föreslagna lagens bestämmelser skall kunna tillämpas.

Fram till avregistreringen är aktiebolaget ett skattesubjekt och skattskyldigt för sina inkomster. Balansräkningen är således nödvändig för att deklarationsskyldigheten skall kunna fullgöras på ett riktigt sätt.

Årsredovisningslagen (1995:1554) trädde i kraft den 1 januari 1996. De nya reglerna gäller såvitt nu är av intresse aktiebolag och vissa handelsbolag. Det avregistrerade aktiebolaget och övertagaren kan på grund av de nya bestämmelserna bli skyldiga att upprätta bokslut enligt olika lagar. Den bristande samordningen kan medföra problem vid verksamhetsöverföringen. Frågan kommer att beredas vidare.

Ägaridentitet

Kravet på ägarsamband är enligt praxis en förutsättning för att företag skall kunna ombildas till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning. Det är

motiverat bl.a. av önskemålet att förhindra att benefika förfoganden över rörelsetillgångarna genomförs utan uttagsbeskattning. I rättstillämpningen har en viss förskjutning mellan ägargrupper accepterats.

Regeringen anser att det skall råda en strikt ägaridentitet mellan aktiebolaget och övertagaren. Det innebär att ett aktiebolag med flera ägare kan tas över av delägare i enkelt bolag eller av ett handelsbolag. Ett bolag med endast en ägare kan tas över av en fysisk person, ett dödsbo eller av ett aktiebolag.

När delägare i enkla bolag och handelsbolag tar över verksamheten skall deras kapitalandelar stå i proportion till respektive andel av aktiebolagets kapital.

Det avregistrerade bolagets rättigheter, däribland äganderätten till bolagets egendom, övergår till aktieägarna genom universalsuccession. Bolagsmännen i ett enkelt bolag bör mot bakgrund härav anses ha en andel i alla tillgångar.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR framhåller att delägarna i ett handelsbolag kan avtala om en resultatfördelning som avviker från vad som svarar mot ägarandelen. Vid en framtida realisation kan det medföra att den princip som kravet på ägaridentitet avser att upprätthålla sätts ur spel.

Civilrättsligt gäller avtalsfrihet för resultatfördelningen mellan delägarna i ett handelsbolag. Delägarnas skilda intressen garanterar vanligtvis en rimlig fördelning. Normalt godtas därför vid taxeringen den inkomstfördelning delägarna har gjort. Fördelningen kan emellertid frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring. Enligt regeringens mening bör det inte föranleda några särskilda svårigheter att upprätthålla kravet på ägaridentitet.

4.3 Uttagsbeskattning

Regeringens förslag: Övertagandet skall inte medföra uttagsbeskattning av aktiebolaget om tillgångarna hos övertagaren är hänförliga till näringsverksamhet. Inte heller fastigheter och bostadsrätter uttagsbeskattas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran. *Kammarrätten i Sundsvall* anser dock att ett klargörande bör göras avseende skatteflyktslagens tillämplighet.

Skälen för regeringens förslag: Uttagsbeskattning skall ske om verksamheten i en förvärvskälla upphör. Det är möjligt att underlåta uttagsbeskattning i vissa omstruktureringsfall. De villkor som ställs upp i praxis är att överlåtelsen skall göras av organisatoriska skäl, att ett starkt ägarsamband skall finnas, att reglerna om dubbelbeskattning inte får kringgås, att omsättningstillgångar inte får ändra karaktär till anläggningstillgångar samt att det inte får uppkomma någon otillbörlig skatteförmån.

I det här fallet görs inte överlåtelsen av organisatoriska skäl utan på grund av att aktiebolaget inte höjer sitt kapital till den nya minimigränsen. Det är redan av den anledningen nödvändigt med en särskild bestämmelse för att uttagsbeskattning skall kunna undvikas. Verksamhetsöverlåtelsen innebär vidare, utom i det fallet att ett aktiebolag tar över verksamheten, att tillgångarna lämnar den dubbelbeskattade sektorn.

För näringsidkare som är fysiska personer gäller att reavinst vid försäljning av värdepapper, bl.a. aktier (även aktier som innehas av organisatoriska skäl) beskattas i inkomstslaget kapital och således blir lägre beskattade. Aktier, obligationer och andra värdepapper skall därför inte utan skattekonsekvenser kunna tas över av fysiska personer. I handelsbolag hänförs alla vinster och förluster på värdepapper till inkomstslaget näringsverksamhet. Handelsbolag bör därför få ta över värdepapper.

Fastigheter som i och med avregistreringen av aktiebolaget ändrat karaktär till privatbostäder kan definitionsmässigt inte ingå i näringsverksamhet. I normalfallet torde det vara fråga om företagsledarens egen bostad och fastigheten kan således anses utgöra verksamhetsfrämmande egendom för aktiebolaget. Billighetsskäl talar likväl för att undanta även sådana fastigheter från uttagsbeskattning. Däremot bör avskattning av värdeminskningsskatt ske hos aktiebolaget och en särskild reavinstberäkning tillämpas om fastigheten säljs efter avregistreringen (se avsnitt 4.6).

Det kan inte uteslutas att vissa skattskyldiga försöker utnyttja de föreslagna reglerna för förfaranden av skatteflyktskaraktär. Förslaget innehåller i huvudsak regler för beräkning av inkomst enligt KL och SIL och lagen (1995:575) mot skatteflykt, som gäller bl.a. i fråga om taxering till kommunal och statlig inkomstskatt, kan därför tillämpas under förutsättning att villkoren i övrigt är uppfyllda. Det är självfallet svårt att närmare ange i vilka fall en taxering på grundval av förfarandet (2 § 3 skatteflyktslagen) skulle strida mot lagstiftningens grunder. RSV har uttryckt oro över att de tidskrav som ställts upp med avseende på hur länge den övertagna verksamheten skall bedrivas och jämförelsetidpunkterna för när ägaridentitet skall föreligga kan leda till kontrollsvårigheter. Även om lagförslaget har förtydligats och arbetats om i de avseendena kan säkert svårigheter kvarstå. Den övertagna verksamhetens varaktighet bör enligt regeringens uppfattning vara en sådan omständighet som kan påverka bedömningen av om skatteflyktslagen är tillämplig i sådana fall som RSV åsyftar.

4.4 Reavinstbeskattning

Regeringens förslag: Skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust uppkommer inte på grund av aktietillskott i samband med verksamhetsöverföringen och inte heller på grund av att aktiebolaget avregistreras.

Om övertagna tillgångar avyttras skall aktiebolagets anskaffningstid samt anskaffnings- och förbättringskostnader användas vid reavinstberäkningen.

Promemorians förslag: Tillskott av aktier i samband med verksamhetsöverföringen reglerades inte uttryckligen.

Remissinstanserna: RSV föreslår att lagtexten kompletteras på så sätt att det uttryckligen framgår att aktietillskott till övertagande handelsbolag varken skall medföra skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust.

Skälen för regeringens förslag: I det fall ett aktiebolag ägs av två eller flera fysiska personer kan verksamheten tas över av delägarna i ett enkelt bolag eller av ett handelsbolag. Det sist nämnda fallet förutsätter att ägarna bildar handelsbolaget innan avregistreringen och att de tillskjuter aktierna i samband därmed. Vid avregistreringen kommer då aktiebolagets tillgångar att tillfalla det nybildade handelsbolaget.

Såväl tillskottet av aktierna som avregistreringen är reavinstgrundande och bör således som RSV framhållit uttryckligen regleras för att säkerställa att några omedelbara beskattningskonsekvenser inte skall uppkomma.

Reglerna bygger på att kontinuiteten i beskattningen skall upprätthållas. Det är därför naturligt att aktiebolagets anskaffningstid samt anskaffnings- och förbättringskostnader används vid reavinstberäkningen i de fall övertagna tillgångar säljs.

4.5 Stämpelskatt

Regeringens bedömning: Någon generell reglering om att övertagaren medges undantag från skatteplikt för stämpelskatt bör inte göras.

Promemorians förslag: Övertagaren medges undantag från skatteplikten enligt lagen (1984:404) om stämpelskatt, StämpelskatteL, vid inskrivningsmyndigheter för fastighetsförvärv vid verksamhetsöverföringen.

Remissinstanserna: Ett antal remissinstanser, däribland *Hovrätten över Västra Sverige* och *Kammarrätten i Sundsvall*, anser att bestämmelsen bör tas in i lagen om stämpelskatt. RSV påpekar att bestämmelsen förutsätter informationsutbyte mellan inskrivningsmyndigheten och skattemyndigheten.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen anser i och för sig att aktiebolag som bedriver näringsverksamhet och fortsätter verksamheten i annan form efter avregistreringen bör slippa stämpelskatt i de fall fastigheter förs över till och används i den nya verksamheten. Det är emellertid svårt att lösa frågan genom en generell reglering.

Kammarkollegiet, vars beslut kan överklagas till regeringen kan medge befrielse från eller återbetalning av stämpelskatt när det finns synnerliga skäl. Bestämmelser om detta finns i 42 § Stämpelskattel och i förordningen (1979:293) om befrielse från eller återbetalning av viss stämpelskatt.

Befrielse från eller återbetalning av stämpelskatt bör kunna komma i fråga i här avsedda fall. Något lagstiftningsingripande är därför inte nödvändigt.

4.6 Fastigheter

Regeringens förslag: Värdeminskningsavdrag på fastigheter samt avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll avseende fastigheter och bostadsrätter som ändrar karaktär till privatbostäder skall återföras hos aktiebolaget.

Anskaffningsvärdet skall vid reavinstberäkningen vid en framtida avyttring reduceras för sådana fastigheter och bostadsrätter.

Promemorians förslag: Utöver tekniska skillnader omfattade promemorieförslaget samtliga fastigheter.

Remissinstanserna: Regeln anses vara onödigt komplicerad. Flera remissinstanser påpekar också att normalt sett säljs aktierna i stället för fastigheten, eftersom detta som regel är förmånligare.

Skälen för regeringens förslag: Näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter som ändrar karaktär till privatbostadsfastigheter respektive privatbostäder bör som redovisats i avsnitt 4.3 undantas från uttagsbeskattning trots att de inte kan ingå i övertagarens näringsverksamhet.

När egendom av här avsett slag byter karaktär tillämpas reglerna om återläggning i punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL. Återläggningsreglerna omfattar både värdeminskningsavdrag m.m. och avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll. Värdeminskningsavdrag kan endast komma i fråga beträffande näringsfastigheter medan utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll kan avse både näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter. När en näringsfastighet (bostadsrätt) byter karaktär i samband med avregistreringen skall bestämmelserna om återläggning tillämpas. Något skäl att underlåta en sådan begränsad avskattning i de fall det är fråga om här finns inte. Återläggningen bör inte heller förläggas vid en senare tidpunkt än karaktärsbytet. Förenklingskäl talar för att den sker i direkt anslutning till avregistreringen. Det bör också framhållas att om egendomen avyttras får de återlagda beloppet, i den mån det hänför sig till utgifter för reparation och underhåll, öka omkostnadsbeloppet. För det fall egendomen utgör en omsättningstillgång hos aktiebolaget skall i stället bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL tillämpas, vilket innebär att medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna skall återföras till beskattning.

Det finns också anledning att införa regler som tar sikte på reavinstberäkningen vid en framtida avyttring av privatbostadsfastigheten eller

privatbostaden. Värdeökningen under aktiebolagets innehavstid bör beskattas fullt ut. Ett sätt att åstadkomma detta är att reducera anskaffningsvärdet för fastigheten. Hur reduceringen skall ske utvecklas närmare i författningskommentaren till 5 §.

Prop. 1995/96:168

4.7 Tillgångar och skulder

Regeringens förslag: Tillgångar och skulder skall tas upp till belopp som motsvarar aktiebolagets utgående värden.

Övertagaren tar över avskrivningsunderlag och anskaffningstidpunkt i fråga om värdeminskningssavdrag.

Avdrag för framtida utgifter som medgivits aktiebolaget skall återföras till beskattning hos övertagaren. Denne är berättigad till avdrag i den mån sådana utgifter förekommit eller kommer att uppkomma.

En bestämmelse införs om värdering av fastigheter som ändrar karaktär från anläggningstillgång till omsättningstillgång.

Disponibla pensionsmedel skall tas upp som intäkt. Intäkten får fritt fördelas mellan det beskattningsår då verksamheten tas över och de fyra närmast följande beskattningsåren.

En kontinuitetsregel införs för avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader.

Promemorians förslag: Samma som regeringens förslag med den skillnaden att promemorian inte innehöll förslag om värderingen av fastigheter som ändrar karaktär från anläggningstillgång till omsättningstillgång. Avkastningsskatten på pensionsmedel och den särskilda löneskatten på pensionskostnader berördes inte heller.

Remissinstanserna: Förutom redaktionella synpunkter anser en del remissinstanser att återföringstiden för disponibla pensionsmedel är för kort. Bl.a. *Industriförbundet* och *PensionsRådet* anser att den bör sträckas ut till tio år. PensionsRådet anser vidare, i likhet med *RSV*, att frågan om särskild löneskatt på pensionskostnader bör uppmärksammas.

Skälen för regeringens förslag: Förslagen förutsätter att det skall föreligga kontinuitet och enhet mellan aktiebolaget och övertagaren. Tillgångar och skulder skall därför tas upp till de värden som motsvaras av de utgående skattemässiga värdena aktiebolagets sista beskattningsår. Vidare skall aktiebolagets avskrivningsplaner tas över. Det innebär bl.a. att övertagaren gör avskrivningar på aktiebolagets anskaffningsvärden. Avsättningar för framtida utgifter skall tas upp till beskattning av övertagaren. Denne medges i sin tur avdrag i den mån det är berättigat.

Aktier i fastighetsförvaltande bolag som ägs av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utgör omsättningstillgång hos den skattskyldige bl.a. om intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och företaget. I företaget utgör fastigheterna däremot anläggningstillgång.

Fastigheterna ändrar normalt karaktär till omsättningstillgång vid verksamhetsöverföringen och en värderingsregel är därför nödvändig.

Det är sannolikt sällsynt att något av de aktiebolag som omfattas av den föreslagna övergångsregleringen redovisar pensionsskuld eller avsättning under rubriken Avsatt till pensioner. För att undvika att likviditetsproblem uppkommer i de undantagsfall sådana reserveringar finns bör en regel införas som gör det möjligt att återföra disponibla pensionsmedel successivt. Promemorians förslag om en femårig överföringstid får anses vara tillräckligt.

Vid tillämpningen av lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader uppkommer problem som behöver lösas. Remissinstanserna har efterlyst ett klarläggande av hur negativa löneskatteunderlag hos aktiebolaget skall hanteras. Regeringen anser att de bör få föras över till den nya verksamheten. Även andra frågor kan uppkomma. Det är därför rimligt att införa en kontinuitetsregel av generell räckvidd.

4.8 Ersättningsfonder och periodiseringsfonder

Regeringens förslag: Ersättningsfonder och periodiseringsfonder får föras över till den nya verksamheten. Avsättningarna anses ha skett det år aktiebolaget fick avdrag för avsättningen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran i sak.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 9 § första stycket 7 lagen om ersättningsfonder skall en ersättningsfond återföras till beskattning om skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört. Det finns en motsvarande bestämmelse i 5 § 1 lagen om periodiseringsfonder. Fonderna kan övertas under vissa förutsättningar. Dessa förutsättningar är inte uppfyllda i fråga om sådana verksamhetsöverföringar som omfattas av den föreslagna lagen. För att undvika likviditetsproblem är det därför nödvändigt att införa bestämmelser som gör det möjligt för övertagaren att ta över fonderna. Fonderna skall därvid anses avsatta vid den tidpunkt då avsättningen skedde hos aktiebolaget.

4.9 Underskottsavdrag

Regeringens förslag: Aktiebolagets rätt till avdrag för underskott av näringsverksamhet får tas över. Tas verksamheten över av flera fysiska och/eller juridiska personer sker fördelningen av underskottet i förhållande till aktieinnehavet i det upplösta bolaget. Tidigare ägarförändringar kan medföra att avdragsrätten begränsas under en femårsperiod från ägarförändringen. Underskott enligt 2 § 14 mom. SIL (fällan) får tas över av delägare i handelsbolag och av ett aktiebolag. Avdragsrätten för delägare i handelsbolag begränsas till 70 procent för underskott som hänför sig till fällan.

Promemorian: Spärren vid ägarförändringar var utformad på ett annat sätt. Underskott i fällan fick tas över av delägare i handelsbolag med full avdragsrätt.

Remissinstanserna: Förutom redaktionella synpunkter har det vid remissbehandlingen kommit fram önskemål om ett klarläggande av hur underskott i fällan skall behandlas. *RSV* efterlyser ett klarläggande av vad det skall anses innebära för övertagaren att aktiebolagets möjlighet att själv utnyttja underskottet påverkas av spärreglerna i 8 och 12 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

Skälen för regeringens förslag: Syftet är att verksamhetsöverföringen inte skall påverka möjligheten till förlustutjämning. Det är emellertid inte möjligt att upprätthålla den principen fullt ut.

För aktiebolag är avdragsrätten för förluster vid avyttring av kapitalplacersaktier och liknande tillgångar (27 § 1 mom. SIL) begränsad. Enligt 2 § 14 mom. SIL får förluster endast kvittas mot vinster vid avyttring av motsvarande tillgångar. Uppkommer ett underskott behandlas det nästa år som en ny reaförlust av samma slag.

Underskott som hänför sig till fällan bör få tas över av delägare i handelsbolag. I handelsbolag hänförs alla vinster och förluster på värdepapper till inkomstslaget näringsverksamhet. Även om avdragsrätten för handelsbolagets del inte är begränsad till reaförluster av motsvarande slag framstår det därför som rimligt att underskottet får tas över. Avdragsrätten bör däremot inskränkas till 70 procent i enlighet med bestämmelserna i punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

Enskilda näringsidkare och bolagsmän i enkla bolag bör överhuvudtaget inte få ta över underskott i den mån de hänför sig till fällan, eftersom reavinster i de fallen skulle bli beskattade i inkomstslaget kapital.

Det är inte meningen att spärreglerna mot förlustutjämning skall kunna kringgås genom verksamhetsöverföringen. Bestämmelsen har arbetats om i syfte att förhindra kringgåenden.

4.10 Justerat ingångsvärde på andel i handelsbolag

Regeringens förslag: Delägarrens justerade ingångsvärde i det övertagande handelsbolaget skall ökas med ett belopp som motsvarar delägarrens skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna.

Promemorians förslag: Det justerade ingångsvärdet ökas med delägarrens andel av det tillskjutna kapitalet i aktiebolaget. Ökningen får dock inte överstiga anskaffningskostnaden för aktierna.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, LRF, Sveriges Fastighetsägareförbund* m.fl. anser att regeln bör utformas på så sätt att det justerade ingångsvärdet får öka med det skattemässiga anskaffningsvärdet på aktierna.

Skälen för regeringens förslag: Promemorieförslaget innebär att den del av köpeskillingen för aktierna som överstiger bolagets tillskjutna kapital inte blir avdragsbart. Ett materiellt korrekt beskattningsresultat erhålls om den faktiska anskaffningsutgiften får beaktas. Justeringen av ingångsvärdet bör därför ske på grundval av de faktiska anskaffningskostnaderna.

4.11 Räntefördelning

Regeringens förslag: Fördelningsunderlaget enligt lagen om räntefördelning beräknas första året med beaktande av aktiebolagets utgående värden.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning syftar bl.a. till att förhindra att avkastning på kapital som investeras i enskild näringsverksamhet eller i handelsbolag utsätts för merbeskattning i förhållande till kapital som en ägare till ett aktiebolag har lånat ut till bolaget. Fördelningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Aktiebolagets utgående värden måste således användas när underlaget fastställs.

4.12 Expansionsmedel

Regeringens förslag: Övertagaren skall anses ha expansionsmedel som i princip motsvarar aktiebolagets balanserade vinstmedel.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *RSV* anser att de framräknade expansionsmedlen skall divideras med 0,72. Vidare bör enligt *RSV* såväl ovillkorliga som villkorliga aktieägartillskott räknas som en del av det tillskjutna kapitalet.

Skälen för regeringens förslag:

Beräkning av expansionsmedel

Expansionsmedel i enskild näringsverksamhet (eller för delägare i handelsbolag) motsvaras i princip av aktiebolagets fria egna kapital, dvs. sådana vinstmedel som kan delas ut eller fonderas för att senare användas t.ex. för expansion av verksamheten. Avsikten är att kontinuiteten i beskattningen skall bibehållas på så sätt att endast förstaledsbeskattat kapital i aktiebolaget kan fortsätta att utgöra förstaledsbeskattat kapital hos övertagaren.

Övertagarens expansionsmedel vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses motsvara 138,89 % av aktiebolagets egna kapital, minskat med tillskjutet kapital.

Om den balanserade vinsten i ett aktiebolag uppgår till 100 000 kr, motsvaras detta av en skattepliktig vinst om avrundat 139 000 kr. Vinsten är förstaledsbeskattad med avrundat 39 000 kr (28 %).

Övertagarens expansionsmedel skall uppgå till 139 000 kr. Expansionsmedelsskatten på 139 000 kr skall anses ha uppgått till avrundat 39 000 kr (28 x 139 000), vilket motsvarar den erlagda bolagsskatten. Vid en upplösning av expansionsmedlen gottskrivs övertagaren 39 000 kr. Detta stämmer även utifrån en beräkning av takbeloppet som får anses ha uppgått till 100 000 kr i aktiebolaget. Det motsvarar 72 % av expansionsmedlen.

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott - ovillkorliga och villkorliga - lämnas normalt i syfte att förbättra ett bolags ekonomiska ställning.

Ett ovillkorligt aktieägartillskott lämnas helt utan krav på motprestation. Det ger inte upphov till någon skuld för bolaget utan ökar endast dess netto-behållning. För bolaget utgör aktieägartillskottet inte skattepliktig intäkt. Den som gjort tillskottet får tillgodoräkna sig detta som en del av anskaffningskostnaden för aktierna i bolaget.

Om ett aktieägartillskott lämnas med förbehåll att det skall återbetalas ur framtida vinstmedel är det villkorligt. Ett beslut om återbetalning måste fattas i de former som gäller för beslut om vinstutdelning. Återbetalningen får inte heller strida mot bestämmelserna i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) om tillåtligheten av vinstutdelning. I skatterättsligt hänseende behandlas återbetalning av villkorliga aktieägartillskott normalt som en återbetalning av lån. Återbetalning av lån utlöser inte någon inkomstbeskattning.

Även om villkorliga aktieägartillskott inte utgör tillskjutet kapital bör de räknas som en del av det tillskjutna kapitalet när expansionsmedlen bestäms.

Annars skulle övertagaren bli beskattad för tillskottet vid en minskning av expansionsmedlen. Det skulle stå i strid med den skatterättsliga behandlingen av villkorliga aktieägartillskott.

Prop. 1995/96:168

4.13 Skatteutjämningsreserv

Regeringens förslag: Aktiebolagets skatteutjämningsreserv skall återföras hos övertagaren.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 11 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv (surv) gäller att återstående skattepliktig del av survavsättningen omedelbart skall återföras till beskattning om den skattskyldige har upphört att bedriva näringsverksamhet. En omedelbar avskattning av kvarstående survavsättning kan få obilliga konsekvenser. Survåterföringen bör därför få fullföljas av övertagaren.

Regeringens förslag: Överföringen av verksamhet skall inte medföra uttagsbeskattning. Den skall inte heller medföra återföringsskyldighet i det fall en fastighet överförs och där aktiebolaget är skattskyldigt för uthyrning av fastigheten. Övertagarens eventuella beräkning av jämkning av avdrag för investeringsvara skall utgå från förhållandena i aktiebolaget.

Promemorians förslag: Promemorian innehöll inget förslag om mervärdesskatt.

Remissinstanserna: *RSV och Sveriges industriförbund* har framfört att det kan behövas kontinuitetsregler även beträffande mervärdesskatten. Fråga kan uppkomma om eventuell återföring vid uthyrning av fastigheter och uttagsbeskattning.

Skälen för regeringens förslag: Som lagtexten i mervärdesskattelagen är utformad bör vissa bestämmelser införas i den nya lagen för att förhindra oönskade skattekonsekvenser med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek.

Enligt mervärdesskattelagen skall uttagsbeskattning ske bl.a. om den skattskyldige överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som satts ned utan att nedsättningen varit marknadsmässigt betingad (2 kap. 2 § jämförd med 7 kap. 3 § 2 a mervärdesskattelagen). En regel införs (3 § första stycket) om att uttagsbeskattning inte skall ske vid sådana överföringar som den föreslagna lagen är tillämplig på. Kravet på kontinuitet medför att regler behövs som klargör att vid senare omsättningar skall aktiebolaget och övertagaren ses som en skattskyldig (9 §).

Omsättning av fast egendom är generellt undantagen från mervärdesskatteplikt. En fastighetsägare som upplåter fastigheten till en skattskyldig hyresgäst kan dock, efter särskilt beslut av skattemyndigheten, frivilligt träda in i mervärdesskattesystemet. Den frivilliga skattskyldigheten medför att rätt till avdrag för ingående skatt uppkommer. Om fastighets-ägaren säljer fastigheten upphör den frivilliga skattskyldigheten och han blir i vissa fall skyldig att återföra ingående skatt som han gjort avdrag för. Om skattskyldigheten upphör inom tre år från det år då skattskyldigheten inträtt skall hela det avdragna beloppet återföras. Upphör skattskyldigheten inom sex år skall hälften av den avdragna skatten återföras. Regler om frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet finns i 3 kap. 3 § andra-fjärde styckena samt i 9 kap. mervärdesskattelagen.

En regel införs (6 §) för att förhindra uppkomsten av återföringsskyldighet när en fastighet överlåts i samband med sådan verksamhetsöverlåtelse på vilken lagen är tillämplig. Avsikten är att övertagaren skall träda i aktiebolagets ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter. Övertagaren skall således bli skattskyldig i samma utsträckning som aktiebolaget varit det. Några skattekonsekvenser skall inte uppkomma.

4.15 Övriga frågor

Regeringens förslag: Aktiebolagets sista balansräkning skall ges in med den deklaration i vilken den övertagna verksamheten redovisas första gången. Uppgifter skall även lämnas om vilka som var aktieägare i bolaget den 31 december 1995 och vid upplösningen. Dessa uppgifter skall även lämnas av aktiebolaget i den deklaration där verksamheten skall redovisas sista gången.

En bestämmelse införs som reglerar det upplösta aktiebolagets/övertagarens ställning i taxeringsprocessen liksom ansvaret för sådana skatter och avgifter som belöper på det upplösta aktiebolaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Något förslag om aktiebolagets/övertagarens ställning i taxeringsprocessen fanns inte.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran. *RSV* har dock efterlyst ett klarläggande avseende processuella och därmed sammanhängande frågor som uppkommer vid avregistreringen.

Skälen för regeringens förslag: Uppgifterna behövs för skattemyndighetens kontroll av verksamhetsöverföringen och av att aktiebolaget fullgör sin deklarationsplikt.

Aktiebolaget förlorar sin rättskapacitet och därmed också sin partshabilitet vid avregistreringen. Det är därför nödvändigt att komplettera förslaget med bestämmelser som reglerar därmed sammanhängande frågor.

4.16 Ikraftträdande

Regeringens förslag: Lagen träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas i fråga om aktiebolag som avregistrerats efter ikraftträdandet. Om den skattskyldige yrkar det tillämpas lagen även i fråga om aktiebolag som avregistrerats under perioden den 1 januari 1996 - den 30 juni 1996.

Promemorians förslag: Omfattade endast avregistreringar efter ikraftträdandet.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser anser att lagen bör ges en retroaktiv tillämpning.

Skälen för regeringens förslag: Ändringarna i aktiebolagslagen trädde i kraft redan den 1 januari 1995 och det har således varit möjligt att avregistrera bolag med stöd av övergångsbestämmelserna sedan denna tidpunkt. Att låta de nu föreslagna reglerna tillämpas redan från den 1 januari 1995 leder för långt. Något hinder att tillämpa lagen på avregistreringar under hela 1996 kan

däremot inte anses föreligga. Även om en sådan utvidgning inte torde innefatta någon otillåten retroaktivitet bör lagen tillämpas på avregistreringar före ikraftträdandet endast efter yrkande av de skattskyldiga i fråga.

Prop. 1995/96:168

5 Handelsbolag

Regeringens bedömning: Några särskilda skatteregler för att underlätta byte av företagsform för handelsbolag behövs inte.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna delar eller lämnar promemorians bedömning utan erinran. *RSV* delar promemorians slutsats att det inte finns tillräckliga skäl för att införa särskilda övergångsbestämmelser. *Fastighetsägareförbund* förutsätter att avvecklingen av *Sveriges* oregistrerade handelsbolag inte medför några negativa effekter i de fall hyreshus m.fl. näringsfastigheter samägs av flera personer. I teorin har sådant samägande ansetts konstituera handelsbolag i fråga om själva driften men inte beträffande fastighetsägandet. I praktiken har man dock inte redovisat driften som handelsbolag i dessa fall.

Bakgrunden till regeringens bedömning: De nya reglerna för gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag trädde i kraft den 1 januari 1995 och innebär att ett handelsbolag uppkommer först genom att bolaget förs in i handelsregistret. Vidare får näringsverksamhet utövas i enkla bolag.

Bolagsmännen i ett enkelt bolag har rätt att föras in i handelsregistret, om näringsverksamhet utövas i bolaget. Registreringsskyldighet föreligger om näringsverksamheten skulle ha medfört bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1929:117) ifall denna gällt även efter utgången av år 1976. Någon firma skall inte registreras för näringsverksamheten.

Enligt övergångsbestämmelserna gäller de nya reglerna även för bolag som har bildats före den 1 januari 1995. Om ett handelsbolag som har bildats enligt äldre regler var oregistrerat vid utgången av år 1995, skall det anses vara upplöst vid denna tidpunkt. Fortsätter bolagsmännen verksamheten utan att registrera bolaget föreligger ett enkelt bolag.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 24 § 2 mom. SIL skall en delägare i ett handelsbolag anses ha avyttrat sin andel i bolaget om det upplöses. Detta gäller oberoende av orsaken till att bolaget blir upplöst (prop. 1988/89:55 s. 27). Delägarna blir således reavinstbeskattade vid en upplösning.

Handelsbolaget blir uttagsbeskattat i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL. Därutöver kan nämnas att periodiseringsfonder, ersättningsfonder och skatteutjämningsreserver skall återföras till beskattning om den skattskyldige har upphört att bedriva näringsverksamhet.

Behovet av särskilda skatteregler i syfte att underlätta ett byte av företagsform för rörelsedrivande handelsbolag måste ses mot bakgrund av att

bolagsmännen genom en enkel registreringsåtgärd kan säkra handelsbolagets fortbestånd. Vidare kan erinras om den bedömning som har gjorts i prop. 1992/93:137 (s. 8), nämligen att det, trots den ändrade gränsdragningen, inte heller i framtiden torde vara praktiskt möjligt att utöva näringsverksamhet i någon större skala i ett enkelt bolag.

Prop. 1995/96:168

6 Författningskommentar

Lagen om inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek m.m.

Tillämpningsområde

1 §

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Lagen omfattar bolag som lösts upp enligt punkt 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385) och ägare till sådana bolag. Även utländska ägare till svenska aktiebolag omfattas av bestämmelserna. Förutom regler om beräkning av kommunal och statlig inkomstskatt innehåller lagen även bestämmelser om beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader och mervärdesskatt.

2 §

Det upplösta aktiebolagets verksamhet kan tas över av en fysisk person, delägare i ett enkelt bolag, ett dödsbo, ett handelsbolag eller ett aktiebolag om förutsättningarna i första och andra stycket är uppfyllda.

Av *första stycket* punkt 1 framgår det att bestämmelserna endast omfattar bolag som bedriver näringsverksamhet som avses i 21 § KL. Begränsningen innebär att endast näringsverksamhet i form av rörelse eller fastighetsförvaltning innefattas. Annan verksamhet omfattas inte även om den enligt 2 § 1 mom. sjätte stycket SIL är att hänföra till näringsverksamhet för subjektet i fråga (exempelvis räntor och utdelningar). Den praxis som utbildats före 1990 års skattereform kan alltså vara till ledning (jfr prop. 1989/90:100 s. 648). Bolag som uteslutande bedriver kapitalförvaltning liksom vilande bolag omfattas således inte av bestämmelserna.

För att lagen skall vara tillämplig krävs vidare att näringsverksamheten är av mer än obetydlig omfattning. I detta ligger ett krav på reell affärsverksamhet. Enbart förekomsten av t.ex. oreglerade kundfordringar e.d. medför alltså inte att lagen blir tillämplig.

Av punkt 2 framgår att övertagaren skall ha tagit över hela verksamheten från aktiebolaget.

I punkt 3 anges att en balansräkning skall upprättas med anledning av verksamhetsöverföringen. Balansräkningen behövs för att lagens be-

stämmelser skall kunna tillämpas. Bl.a. skall övertagaren ta upp lager, fordringar och liknande tillgångar till belopp som motsvarar aktiebolagets utgående värden (se 7 § första stycket). Vidare är aktiebolaget skattesubjekt och skattskyldigt för sina inkomster fram till avregistreringen. Balansräkningen är alltså nödvändig för att deklarationsskyldigheten skall kunna fullgöras.

Kravet på ägarsamband (*andra stycket*) är enligt praxis en förutsättning för att företag skall kunna ombildas till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning. I rättstillämpningen accepteras en viss förskjutning mellan ägargrupper. Vid tillämpningen av denna lag är emellertid avsikten att en strikt ägaridentitet skall råda såväl med avseende på personkretsen som till vilken del den övertagna verksamheten ägs. Ägarandelen skall hänföra sig till kapitalet i aktiebolaget.

Kravet på ägaridentitet innebär att ett aktiebolag som ägs av flera inte kan övertas av en fysisk person. Det måste övertas av två eller flera delägare i ett enkelt bolag eller av ett handelsbolag. Å andra sidan kan inte verksamheten i ett enmansbolag tas över av ett handelsbolag. Den måste föras över till enskild näringsverksamhet.

Kravet på ägaridentitet upprätthålls inte i alla situationer. Skillnader som beror arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död godtas.

Befrielse från eller uppskov med skatt

3 §

Uttagsbeskattning skall ske om verksamheten i en förvärvskälla upphör. Villkoret för att uttagsbeskattning skall underlåtas är (*första stycket*) att tillgångarna är hänförliga till näringsverksamhet för övertagaren. Undantag görs för fastigheter.

För näringsidkare som är fysiska personer gäller att aktier, obligationer eller andra värdepapper inte kan ingå i näringsverksamhet. Sådana tillgångar skall alltså uttagsbeskattas hos aktiebolaget. I de fallen gäller (*andra stycket*) vidare att övertagaren skall ta upp värdet som utdelnings- inkomst. Det innebär bl.a. att beskattning enligt 3 § 12 mom. SIL kan komma ifråga. Lagrådet föreslog att bestämmelsen skulle utgå, eftersom den endast synes reglera vad som gäller generellt. Ett annat synsätt är att tillgångarna utgör vederlag för aktierna i det upplösta aktiebolaget. Vederlaget skulle då undgå beskattning på grund av regleringen i 4 § första stycket. Bestämmelsen synes därför inte kunna undvaras.

Uttagsbeskattning avseende mervärdesskatt skall inte ske när en vara förs över på grund av sådan överföring av verksamhet som regleras i den föreslagna lagen. Om en vara tas ut för t.ex. privat bruk skall emellertid uttagsbeskattning ske på vanligt sätt. Uttagsbeskattning skall inte heller ske vid överföring av t.ex. en rättighet.

Av *tredje stycket* framgår att i de fall då uttagsbeskattning skall underlåtas skall inte heller beskattning enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL eller 2 § 13 mom. *andra stycket* SIL äga rum.

4 §

Bestämmelsen i *första stycket* medför att varken avregistreringen eller aktietillskott i samband med verksamhetsöverföringen blir reavinstbeskattade. I fråga om sådana tillgångar som tagits över utan uttagsbeskattning gäller enligt *andra stycket* att aktiebolagets anskaffningstid samt anskaffnings- och förbättringskostnader läggs till grund för reavinstberäkningen om tillgången säljs av övertagaren. Att aktiebolaget och övertagaren skall ses som en skattskyldig omfattar även det fall då handelsbolag är övertagare. Vid gåva gäller de s.k. lätt-nadsreglerna under de förutsättningar som anges i 43 § andra stycket lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL. Vidare gäller att om den som innehar egendom som varit föremål för beskattning enligt lätt-nadsreglerna avhänder sig egendomen inom fem år skall ny gåva anses ha skett. Det senare innebär att lätt-nadsförmånen helt försvinner.

Om någon fått aktier i gåva under förhållanden som inneburit att lätt-nadsreglerna tillämpats och upplöses aktiebolaget genom avregistrering innebär kontinuiteten att gåvotagaren inte kan anses ha avhänt sig egendomen. Avregistreringen kan således inte leda till ytterligare gåvobeskattning av gåvotagaren. Ny gåvobeskattning kan däremot ske om gåvotagaren avhänder sig egendom eller väsentlig att därav efter avregistreringen men inom fem år efter gåvotillfället.

Vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter skall i vissa fall bestämmelserna i 5 § tillämpas.

5 §

Av *första stycket* framgår att om fastigheter och bostadsrätter ändrar karaktär till privatbostad vid avregistreringen skall aktiebolaget beskattas i enlighet med bestämmelserna i punkt 4 eller 5 av anvisningarna till 22 § KL.

I *andra stycket* finns bestämmelser som reglerar reavinstberäkningen vid avyttring av sådana fastigheter. Fastigheterna kan hos aktiebolaget vara antingen anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. I båda fallen skall anskaffningsvärdet reduceras vid reavinstberäkningen. Reduktion skall emellertid endast göras om marknadsvärdet vid övergången överstiger anskaffningsvärdet. Detta anges uttryckligen i *tredje stycket*. För en privatbostadsfastighet som utgjort lager hos aktiebolaget skall enligt *andra stycket* anskaffningsvärdet utgöras av det bokförda värdet i aktiebolaget, dvs. även om ingen reduktion skall ske.

Anläggningstillgångar

Anskaffningsvärdet för fastigheten skall reduceras med 2,176 gånger skillnaden mellan anskaffningsvärdet och värdet vid övergången. Det värde som skall läggas till grund för bedömningen kan antingen schablonmässigt

beräknas till 133 procent av taxeringsvärdet eller kan det faktiska marknadsvärdet användas. I fråga om bostadsrätter anses marknadsvärdet vara ett belopp motsvarande andelstalet multiplicerat med 133 procent av taxeringsvärdet. Det är givetvis möjligt att använda det faktiska marknadsvärdet även i fråga om bostadsrätter. I det senare fallet skall värderingsintyg ges in. Att omräkningsfaktorn blir relativt hög beror på att reavinsten vid avyttring av privatbostäder är låg i förhållande vad som skulle ha gällt om aktiebolaget avyttrat fastigheten och vinsten sedan delats ut till aktieägaren.

För de fastigheter som ändrar karaktär till privatbostadsfastigheter vid övertagandet är alltså jämförelsenormen att värdestegringen under aktiebolagets innehavstid skall träffas av ekonomisk dubbelbeskattning. Beskattningseffekten (S_{m}) uppgår då till

Fel! 1

där τ_b är bolagsskattesatsen och τ_k är kapitalskattesatsen. M är marknadsvärdet och L_{m} är aktiebolagets anskaffningsvärde.

Tekniken är att anskaffningsvärdet reduceras på så sätt att beskattningen vid avyttringen motsvarar den som skulle ha uppkommit vid avskattning direkt från aktiebolaget. Detta innebär att anskaffningsvärdet för fastigheten vid en framtida reavinstberäkning skall reduceras med 2,176 gånger skillnaden mellan aktiebolagets anskaffningsvärde och marknadsvärdet vid övergången. Det kan uttryckas i följande formel.

Fel! 2

L_{m} är det anskaffningsvärde som skall användas vid beräkningen. T är taxeringsvärdet. Övriga symboler har samma betydelse som ovan. Faktorn 0,9 härrör från att endast 90 procent av vinst på en fastighet som är anläggningstillgång skall beskattas. Vidare härrör faktorn 0,5 från att endast 50 procent av reavinst på privatbostad beskattas.

Ett exempel illustrerar. AB A äger en fastighet vars anskaffningsvärde är 200 000 kr. Aktieägaren bor i fastigheten, en villa, och tänker göra det i fortsättningen också. AB A höjer inte aktiekapitalet till 100 000 kr. Aktieägaren tar i egenskap av enskild näringsidkare över verksamheten. Vid denna tidpunkt har fastigheten stigit i värde med 80 000 kr. När fastigheten avyttras är den värd 865 000 kr.

1. Värdestegringen skattas av vid överföringen. Aktieägaren köper fastigheten till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Aktiebolaget delar ut vinsten (efter skatt) till aktieägaren. Den samlade beskattningen uppgår till $[280000-200000] \cdot (0,9 \cdot 0,28 + (1-0,9 \cdot 0,28) \cdot 0,3) = [80000] \cdot (0,4764) = 38112$ kr. Anskaffningsvärdet på fastigheten är nu 280 000 kr. Vid reavinstberäkningen blir aktieägarens skatt $[865000-280000] \cdot (0,5 \cdot 0,3) = 87750$ kr. Den sammanlagda skatten uppgår till 125 862 kr ($38112 + 87750$).

2. Värdestegringen skattas inte av vid överföringen. Aktiebolagets anskaffningsvärde om 200 000 kr reduceras i stället med $2,176 \cdot \text{värdestegringen}$ ($2,176 \cdot 80000 \text{ kr} = 174\,080 \text{ kr}$). Anskaffningsvärdet som skall användas vid realisationsvinstberäkningen uppgår då till 25 920 kr. Skatten uppgår till $[865000 - 25920] \cdot (0,5 \cdot 0,3) = 125\,862 \text{ kr}$.

Beskattningen i löpande priser blir således samma som om övergången från aktiebolag till enskild näringsverksamhet inte hade ägt rum. I nuvärdetermer blir den dock mycket lägre än om avskattning skett.

Omsättningstillgångar

För det fall fastigheten varit en lagertillgång hos aktiebolaget skall anskaffningsvärdet utgöras av det bokförda värdet i aktiebolaget. Detta värde skall reduceras med 3,307 gånger skillnaden mellan det bokförda värdet och marknadsvärdet vid övergången. Liksom i fråga om anläggningstillgångar är marknadsvärdet 133 % av taxeringsvärdet eller det faktiska marknadsvärdet.

Faktorn 3,307 har beräknats på följande sätt.

Fel! 3

där V_b är det bokförda värdet. I övrigt överensstämmer beteckningarna med de som använts tidigare. Ett undantag är dock att faktorn 0,9 fattas, eftersom vinst på omsättningstillgångar tas upp till beskattning med 100 procent.

Av *tredje stycket* framgår att anskaffningsvärdet skall reduceras endast under förutsättning att marknadsvärdet överstiger anskaffningsvärdet.

Bestämmelsen syftar till att hindra uppkomsten av återföringsskyldighet när en fastighet överläts i samband med sådan verksamhetsöverföring på vilken lagen är tillämplig. Avsikten är att överlåtelsen inte skall medföra några skattekonsekvenser.

I *andra stycket* föreskrivs därför att övertagaren inträder i aktiebolagets ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen. Det innebär att övertagaren träder i aktiebolagets ställe även vad gäller beräkningen av tidsfristerna på tre respektive sex år. Följden av detta är att övertagaren vid en senare försäljning kan komma att bli återförings- skyldig för den skatt som aktiebolaget tidigare dragit av.

I *tredje stycket* stadgas att en förutsättning för att återföring skall undvikas är att övertagaren vid överlåtelsen blir skattskyldig i exakt samma omfattning som aktiebolaget varit det.

Värdering av tillgångar och skulder m.m.

7 §

Av *första stycket* framgår att övertagaren skall ta upp lager, fordringar och liknande tillgångar till belopp som motsvarar de utgående värdena på den balansräkning som aktiebolaget upprättat med anledning av verksamhetsöverföringen. Sådana tillgångar och skulder som direkt påverkar resultatet skall således beaktas (jfr punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL). Bestämmelsen syftar till att upprätthålla kontinuiteten i beskattningen. Särskilda bestämmelser om framtida utgifter och pensionsskuld finns i tredje stycket respektive 8 § första stycket.

I fråga om de tillgångar som anges i *andra stycket* gäller det att aktiebolaget och övertagaren vid beräkning av värdeminskningsskatt och vad som återstår oavskrivet skall ses som ett företag (enhets- principen). Övertagaren övertar med andra ord såväl avskrivnings- underlag som anskaffningstidpunkt och aktiebolaget beskattas inte.

Av *tredje stycket* framgår att medgivna avdrag för framtida utgifter skall återföras till beskattning hos övertagaren. Denne är i sin tur berättigad till avdrag för sådana kostnader om det kan visas att sådana kostnader förekommit eller kommer att uppkomma.

Fjärde stycket, som är nytt i förhållande till promemorieförslaget, tar sikte på de s.k. byggsmittereglerna i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL. Enligt dessa regler gäller som huvudregel att varje fastighet, som genom oneröst fång förvärvats av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, smittas av rörelsen och blir därmed omsättningsstillgång i rörelsen. Syftet med byggsmittereglerna är att säkerställa att byggnästarvinsten alltid beskattas fullt ut. Fastigheter som uppenbarligen förvärvats för stadigvarande användning i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning smittas inte. Vidare undantas fastighetsförvärv som uppenbarligen helt saknar samband med byggnads- rörelsen. Aktier i fastighetsförvaltande bolag som ägs av den

som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utgör omsättningstillgång hos den skattskyldige bl.a. om intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och företaget. I företaget utgör fastigheterna däremot anläggningstillgång. Genom föreskriften i fjärde stycket upprätthålls kontinuiteten i beskattningen när fastigheter som är anläggningstillgång hos ett fastighetsförvaltande aktiebolag övertas och därmed blir omsättningstillgång hos aktieägaren som bedriver byggnads- rörelse eller handel med fastigheter.

Exempel på sådana intäkter som avses i *femte stycket* är t.ex. nedskrivna fordringar som flyter in efter övertagandet.

8 §

I *första stycket* behandlas reserveringar på kontot Avsatt till pensioner eller i en sådan delpost som avses i 8 a § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. De får föras över i den mån de avser utfästelser till andra än företagsledaren och denne närstående personer och utfästelserna är knutna till allmän pensionsplan. I den mån det avsatta beloppet överstiger kapitalvärdet på de överförda utfästelserna skall skillnaden återföras till beskattning hos övertagaren. För att mildra de likviditetssvårigheter som kan uppkomma får återföringen delas upp under en period av högst fem år, dvs. övergångsåret och de fyra därpå följande åren. Fördelningen får ske på det sätt den skattskyldige önskar.

I *andra stycket* finns en generellt utformad kontinuitetsbestämmelse avseende lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. Avsikten är bl.a. att göra det möjligt för övertagaren att ta över negativa löneskatteunderlag från aktiebolaget.

9 §

I *första stycket* finns en kontinuitetsbestämmelse som tar sikte på att klargöra tillämpningen av 2 kap. 3 § och 3 kap. 24 § mervärdesskattelagen (1994:200) i de fall som regleras i den föreslagna lagstiftningen. I lagförslaget 3 § stadgas att uttagsbeskattning inte skall ske när tillgångar överläts på sätt som anges i 2 §. Om den som övertagit en tillgång senare gör ett uttag skall uttagsbeskattning dock ske på vanligt sätt.

Enligt 2 kap. 3 § mervärdesskattelagen skall uttagsbeskattning ske endast om den skattskyldige haft avdrags- eller återbetalningsrätt vid förvärvet av varan. De föreslagna bestämmelserna medför att vid tillämpning av 2 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen det inte endast är av intresse om övertagaren haft avdragsrätt vid förvärvet utan även om aktiebolaget haft avdragsrätt vid dess förvärv.

Även vid överlåtelse av varor är beskattningen beroende av om avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger vid förvärvet (3 kap. 24 § mervärdesskattelagen). När det gäller varor som övertagits genom sådan överföring som denna lag är tillämplig på har övertagaren av aktiebolagets

tillgångar inte haft avdragsrätt, däremot kan aktiebolaget haft det. Eftersom de båda skall ses som en skattskyldig kan därför aktiebolagets tidigare avdragsrätt medföra att övertagaren blir skattskyldig för sin överlåtelse. I *andra stycket* finns ännu en kontinuitetsbestämmelse rörande mervärdesskatt. Även här är avsikten att aktiebolaget och övertagaren skall ses som en skattskyldig.

Reserveringar m.m.

10 §

Enligt 9 § första stycket 7 lagen om ersättningsfonder skall en ersättningsfond återföras till beskattning om skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört. Det finns en motsvarande bestämmelse om avdrag för avsättning till periodiseringsfond i 5 § 1 lagen om periodiseringsfonder. Fonderna kan övertas under vissa förutsättningar. Dessa förutsättningar är inte uppfyllda i fråga om sådana övertaganden som avses i 2 § och det är därför nödvändigt med en bestämmelse som gör det möjligt att föra över fonderna till den nya verksamheten. De övertagna fonderna skall behandlas på samma sätt som om avsättningarna redan från början hade gjorts av övertagaren. I fråga om handelsbolag gäller enligt 2 § tredje stycket lagen om periodiseringsfonder att avsättningen görs på delägarliv. I det fallet skall därför fonden anses avsatt hos delägaren. Fonden skall därvid fördelas i förhållande till andelstalen.

11 §

Av *första stycket* framgår att huvudregeln är att övertagaren, eller i fråga om enkla bolag, delägarna, övertar aktiebolagets rätt till avdrag för underskott enligt lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet (AUL). Underskottet "rullar in" i övertagarens förvärvskälla. Tas verksamheten över av ett handelsbolag eller ett enkelt bolag belöper på varje delägare så stor del av underskottet som svarar mot dennes ägarandel i aktiebolaget.

För det fall det övertagna aktiebolaget genomgått en ägarförändring mindre än fem år före det beskattningsår då övertagandet sker gäller enligt *andra stycket* en begränsning i fråga om aktiebolagets gamla underskott. Med "ägarförändring" förstås sådana förändringar av det bestämmande inflytandet över ett företag som anges i 4 eller 5 § AUL. Med "gammalt underskott" avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ägarförändringen ägde rum (3 § sista stycket AUL). Begränsningen innebär att gammalt underskott inte får dras av under en femårig karenstid räknat från ägarförändringen. Begränsningen gäller för tre olika situationer med avseende på övertagaren.

Enligt *punkt 1* gäller begränsningen om övertagaren är ett annat aktiebolag. Även gammalt underskott som uppkommit i det övertagande bolagets egen verksamhet berörs av begränsningen. Spärrsituationen är i princip densamma som om aktiebolagen i stället hade fusionerats enligt 2 § 4 mom. SIL (jfr 12 § AUL).

Enligt *punkt 2* gäller begränsningen för det fall övertagaren, eller i fråga om enkla bolag, delägaren, vid tiden för övertagandet också bedrev annan verksamhet. Anta att en person som driver näringsverksamhet den 1 oktober 1996 överför förlustbolaget B:s verksamhet till sin enskilda firma i enlighet med lagens bestämmelser. Aktierna i förlustbolaget köptes under beskattningsåret 1995. Bolagets kvarstående gamla underskott får kvittas mot överskott i den enskilda firman först fr.o.m. beskattningsåret 2001. Till skillnad från situationen i punkt 1 berörs kvarstående underskott som tidigare uppkommit i den enskilda firman inte av begränsningen (en enskild näringsidkare kan definitionsmässigt inte ha gammalt underskott). Givetvis berörs inte heller nytt underskott som uppkommit efter övertagandet.

Enligt *punkt 3* gäller begränsningen också i fråga om handelsbolag som helt eller delvis ägs av ett företag. Begränsningen gäller även om handelsbolaget inte bedrivit någon egen verksamhet före övertagandet. Med företag förstås aktiebolag, ekonomisk förening, bankaktiebolag, sparbank, försäkringsbolag eller utländskt bolag (3 § första stycket AUL). Anta att ett förlustbolag ägs av ett aktiebolag och en fysisk person. Förlustbolaget genomgick en ägarförändring under beskattningsåret 1993. Dess verksamhet överförs till ett nybildat handelsbolag. Kvarstående gammalt underskott får kvittas mot handelsbolagets inkomster först fr.o.m. beskattningsåret 1999.

Underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet får enligt bestämmelser i 46 § 1 mom. första stycket KL i viss omfattning kvittas mot inkomst av tjänst. Härför krävs att verksamheten startats efter utgången av år 1995 och att den skattskyldige inte någon gång under de fem år som föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet. Det är således i och för sig möjligt att med kvittningsrätt mot tjänsteinkomster starta t.ex. en konsultfirma trots att man sedan några år tillbaka indirekt bedriver en helt annan näringsverksamhet via ett aktiebolag. Sammanslagningen av verksamheterna torde dock medföra att rätten till kvittning går förlorad, eftersom en likartad verksamhet då kan anses ha bedrivits redan före utgången av år 1995. I förtydligande syfte har dock en uttrycklig bestämmelse om att kvittning mot tjänst inte får ske tagits in i *tredje stycket*.

I *fjärde stycket* regleras avdragsrätten för underskott som hänför sig till aktiebolagets reaförluster på kapitalplaceringsinstrument. Avdragsrätten är för aktiebolagets del begränsad (27 § 1 mom. SIL). Enligt 2 § 14 mom. SIL får förluster endast kvittas mot vinster vid avyttring av motsvarande tillgångar. Uppkommer ett underskott behandlas det nästa år som en ny reaförlust av samma slag. Motsvarande reavinster redovisas för handelsbolagets del i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller även för delägare som är fysiska personer. För fysiska personer sker beskattningen i inkomstslaget kapital. I konsekvens härmed får underskott som avses i 2 § 14 mom. första stycket SIL tas över av handelsbolag. Avdragsrätten skall begränsas till 70 % i enlighet med bestämmelserna i punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL. Enskilda näringsidkare eller fysiska personer som är delägare i enkla bolag får däremot inte ta över underskott som hänför sig till fällan.

Bestämmelsen innehåller en regel om hur ingångsvärdet för andel skall beräknas för delägare i övertagande handelsbolag. Det skall ökas med ett belopp som motsvarar delägarrens skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna. Värdet som sedan justeras fortlöpande enligt 28 § SIL får genomslag inte bara vid reavinstbeskattning vid en avyttring av andelen utan även löpande ifråga om räntefördelning och expensionsmedel.

13 §

Fördelningsunderlaget bestäms enligt 2 § räntefördelningslagen med utgångspunkt i förhållandena vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Av bestämmelsen framgår att det är aktiebolagets utgående värden som, skall användas när fördelningsunderlaget fastställs första gången.

14 §

I bestämmelsen fastslås att övertagaren vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses ha expensionsmedel som svarar mot 138,89 procent av aktiebolagets eget kapital, minskat med tillskjutet kapital. Med tillskjutet kapital förstås annat aktiekapital än fondemitterat kapital. Ovillkorliga aktieägartillskott ingår i det tillskjutna kapitalet. Även villkorliga aktieägartillskott skall, av skäl som framgår i avsnitt 4.12, beaktas. Bestämmelsen har arbetats om och lydelsen motsvarar vad Lagrådet föreslagit med den skillnaden att uttrycket "vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret" kvarstår i tydlighetens intresse.

Genom bestämmelsen bibehålls kontinuiteten i beskattningen på så sätt att endast förstaledsbeskattat kapital i aktiebolaget kan fortsätta att utgöra förstaledsbeskattat kapital hos övertagaren.

Vid sådana verksamhetsöverföringar som omfattas av lagen skall övertagaren och aktiebolaget anses som ett företag, vilket innebär att aktiebolagets skatteutjämningsreserv skall återföras hos övertagaren.

Övriga bestämmelser

16 §

Uppgifterna behövs för skattemyndighetens kontroll av verksamhetsöverföringen. De utgående posterna i den balansräkning som aktiebolaget upprättat vid övertagandet (2 § första stycket 3) skall utgöra ingångsvärden då verksamheten fortsätter i ny form. En kopia av balansräkningen skall därför fogas till den deklaration där verksamheten skall redovisas första gången. Dessutom behövs uppgifter om aktieägarnas aktieinnehav vid överlåtelsestillfället respektive vid utgången av år 1995.

Uppgifterna behövs även för skattemyndighetens kontroll av aktiebolagets deklarationsskyldighet för det sista verksamhetsåret.

17 §

Enligt punkterna 5 och 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385) går ansvaret för det avregistrerade aktiebolagets förpliktelser över på aktieägarna, styrelseledamöterna och den verkställande direktören. De berörda personernas ansvar är, med viss inskränkning, solidariskt. Bolaget förlorar sin rättskapacitet och därmed också sin partshabilitet. Konsekvensen blir att några skattebeslut inte kan riktas mot bolaget efter upplösningen, vilket bl.a. får till följd att varken bolaget eller det allmänna kan begära omprövning av ett taxeringsbeslut avseende tiden före bolagets upplösning. Bestämmelsen i denna paragraf har till syfte att negativa konsekvenser av upplösningen skall undvikas liksom att fastställa omfattningen av betalningsskyldigheten för bolagets skatter och avgifter.

18 §

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

Ikraftträdande

Lagen träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas på verksamhetsöverlåtelser från och med denna dag. Om de skattskyldiga yrkar det kan bestämmelserna

även tillämpas på verksamhetsöverlåtelser som sker under tiden den 1 januari 1995 - den 30 juni 1996. Om bolaget har flera ägare krävs yrkande av alla. Prop. 1995/96:168

Sammanfattning av promemorian (Ds 1995:81) Inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop. 1995/96:168

Alla aktiebolag som bildats efter den 1 januari 1995 måste ha minst 100 000 kr i aktiekapital. För befintliga bolag gäller att de senast före utgången av år 1997 måste anmäla den nödvändiga ökningen av aktiekapitalet till Patent- och registreringsverket. Bolaget kommer annars att avföras ur aktiebolagsregistret.

I promemorian föreslås skatteregler (lättnadsregler) som gör det möjligt för aktieägare att fortsätta aktiebolagets näringsverksamhet i en annan företagsform utan i princip omedelbara skattekonsekvenser.

Förslagen innebär ingen definitiv skattelättnad utan har utformats så att de varken skall försvåra eller ge incitament till att byta företagsform. Tekniskt åstadkoms detta genom mycket långtgående kontinuitetsregler. Lättnadsreglerna omfattar endast rörelsedrivande och fastighetsförvaltande bolag. Vilande bolag och kapitalförvaltande bolag omfattas inte. Endast bolag som inte genom fondemission kunnat höja sitt aktiekapital till den nya minimigränsen 100 000 kr omfattas.

Aktiebolagets verksamhet kan endast fortsättas som enskilt bedriven näringsverksamhet (enskild firma) eller i handelsbolag. För aktiebolag som ägs av en fysisk person måste verksamheten bedrivas som enskild firma. För bolag som ägs av flera står endast handelsbolagsformen till buds. En fullständig ägaridentitet skall råda med avseende såväl på personkretsen som till ägarandel.

Gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag har ändrats. De nya reglerna innebär att ett handelsbolag uppkommer först genom att bolaget förs in i handelsregistret. Om ett handelsbolag som har bildats enligt äldre rätt är oregistrerat vid utgången av år 1995, skall det anses vara upplöst vid denna tidpunkt. En sådan upplösning kan medföra bl.a. uttagsbeskattning och reavinstbeskattning.

För handelsbolagens del föreslås inte några särskilda övergångsregler vid beskattningen. Mot bakgrund av att delägarna genom en enkel registreringsåtgärd kan säkra handelsbolagets fortsatta bestånd anses särskilda skatteregler överflödiga.

Enligt promemorieförslaget skall de nya reglerna träda i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas på verksamhetsöverlåtelser från och med denna dag.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över promemorian (Ds 1995:81) Inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop. 1995/96:168

Efter remiss har yttrande inkommit från Riksskatteverket (RSV), Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Sundsvall, Bokföringsnämnden (BFN), Patent- och Registreringsverket (PRV), Närings- och teknikutvecklingsrådet (NUTEK), Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Byggentreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers förbund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Jordägarförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters förbund och Tjänsteförbundet.

Yttrande har också kommit in från PensionsRådet.

Riksskatteverket har inhämtat yttrande från Skattemyndigheterna i Stockholms, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Jämtlands län.

Företagarnas riksorganisation och Sveriges Köpmannaförbund har kommit in med ett gemensamt yttrande. Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund har också kommit in med ett gemensamt yttrande.

Sveriges Jordägarförbund hänvisar till det gemensamma yttrandet från Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund.

Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare och Sveriges Industriförbund hänvisar i sina remissvar till Näringslivets Skattedelegations yttrande.

Centralorganisationen SACO, Kooperativa Förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) har avstått från att yttra sig.

Det remitterade lagförslaget

Prop. 1995/96:168

Förslag till lag om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller regler för beräkning av inkomst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) för

1. aktiebolag som upplösts genom att de avregistrerats enligt punkt 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385), och

2. ägare till sådana bolag som avses i 1.

2 § Lagen tillämpas om verksamheten i ett sådant aktiebolag som avses i 1 § tas över av en fysisk person, delägare i ett enkelt bolag, ett dödsbo, ett handelsbolag eller ett aktiebolag (övertagaren) under förutsättning att

1. aktiebolaget sedan ingången av år 1995 i mer än obetydlig omfattning har bedrivit näringsverksamhet som avses i 21 § kommunalskattelagen (1928:370),

2. övertagaren har tagit över aktiebolagets hela verksamhet med det undantag som avses i 3 § och fortfarande bedriver denna vid utgången av det beskattningsår den övertagna verksamheten skall redovisas första gången, och

3. aktiebolaget har upprättat ett bokslut med anledning av övertagandet.

Som förutsättning för att lagen skall tillämpas gäller vidare att samma person eller personer som den 31 december 1995 direkt eller indirekt ägde aktierna i aktiebolaget vid dess upplösning äger den från bolaget eller bolagen övertagna verksamheten eller andelarna i det handelsbolag som övertagit bolagets eller, vid indirekt ägande, bolagens verksamhet. Det krävs dessutom att ägarna respektive delägarna äger lika stor andel vid de nämnda tillfällena. Skillnader som beror på arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död utgör dock inte hinder för lagens tillämpning. I fråga om aktiebolag som bildats enligt aktiebolagslagen (1944:705) utgör skillnader som beror på att ägare till enstaka aktie inte kvarstår efter övertagandet inte heller hinder för lagens tillämpning.

3 § Vid övertagande enligt 2 § skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) inte ske. Utöver fastigheter och bostadsrätter som ändrar karaktär till privatbostäder vid avregistreringen gäller vad nu sagt endast i fråga om tillgångar som är hänförliga till näringsverksamhet för övertagaren respektive delägarna i det övertagande handelsbolaget.

I fråga om egendom för vilken övertagandet skall föranleda uttagsbeskattning av aktiebolaget skall dessutom övertagaren ta upp värdet som utdelningsinkomst.

Beskattning enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) och 2 § 13 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall inte heller ske.

Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 - 5 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) skall inte ske vid övertagande enligt 2 §.

4 § Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall inte anses uppkomma genom sådan avregistrering som anges i 1 §. Detsamma gäller i fråga om tillskott av aktier till handelsbolag som övertar verksamheten enligt 2 §.

Avyttras övertagna tillgångar som inte föranlett uttagsbeskattning enligt 3 §, skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig när frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust bedöms. Vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter som vid övertagandet ändrat karaktär till privatbostäder skall vidare bestämmelserna i 5 § tillämpas.

5 § När en fastighet eller bostadsrätt ändrar karaktär till privatbostadsfastighet vid övertagandet, skall aktiebolaget beskattas i enlighet med bestämmelserna i punkt 4 och 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

När en sådan fastighet eller bostadsrätt som avses i första stycket avyttras, skall, om fastigheten utgjort anläggningstillgång hos aktiebolaget, anskaffningsvärdet vid realisationsvinstberäkningen reduceras med 2,176 gånger skillnaden mellan aktiebolagets anskaffningsvärde och marknadsvärdet vid övergången. Om fastigheten utgjort lagertillgång hos aktiebolaget skall anskaffningsvärdet utgöras av det bokförda värdet i aktiebolaget och reduceras med 3,307 gånger skillnaden mellan det bokförda värdet och marknadsvärdet vid övergången. Om annat inte visas skall marknadsvärdet vid övergången anses vara 133 procent av taxeringsvärdet och i fråga om bostadsrätt, ett belopp motsvarande andelstalet multiplicerat med 133 procent av taxeringsvärdet.

Reduktion enligt andra stycket skall göras endast om marknadsvärdet överstiger anskaffningsvärdet.

6 § Återföringsskyldighet enligt 9 kap. 5 - 6 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) uppkommer inte när fastighet överläts i samband med sådan överföring av verksamhet som anges i 2 §.

Övertagaren inträder i aktiebolagets ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt mervärdesskattelagen. Prop. 1995/96:168

Som förutsättning gäller att övertagaren blir skattskyldig dels vid samma tidpunkt som aktiebolagets skattskyldighet upphör, dels i samma omfattning som aktiebolaget.

Värdering av tillgångar och skulder

7 § Övertagaren skall ta upp lager, fordringar och liknande tillgångar till ett belopp motsvarande de utgående värdena i den balansräkning som aktiebolaget upprättat vid övertagandet. Det värde övertagaren skall ta upp lagret till skall dock jämkas om lagret omfattat en fastighet som vid övertagandet ändrar karaktär till privatbostadsfastighet.

Har byggnad, markanläggning, inventarium, patenträtt eller tillgång av goodwill:s natur tagits över, skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig när värdeminskningssvdrag och liknande svdrag samt vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde beräknas.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter tagits över och har aktiebolaget medgett svdrag för utgifterna, skall motsvarande belopp tas upp som intäkt hos övertagaren. Avdragsrätten för övertagaren prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Utgör aktierna i aktiebolaget omsättningstillgång enligt bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) skall aktiebolagets fastigheter hos övertagaren tas upp till ett belopp motsvarande det värde aktierna tagits upp till enligt punkt 2 av anvisningarna till 24 § nämnda lag. Beloppet övertagaren skall ta upp skall dock jämkas om värdet på aktierna i mer än ringa omfattning är hänförligt till annat än sådana fastigheter.

Utöver vad som anges i första - femte styckena skall övertagaren redovisa skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader som annars varit hänförliga till aktiebolaget.

8 § Om aktiebolaget i sin balansräkning redovisar pensionsskuld eller avsättning under rubriken Avsatt till pensioner eller i en sådan delpost som avses i 8 a § lagen (1967:531) om tryggnade av pensionsutfästelser m.m., skall övertagaren ta upp disponibla pensionsmedel som intäkt under det beskattningsår då verksamheten tas över. Intäkten får i stället fördelas mellan detta beskattningsår och de fyra närmast följande beskattningsåren på det sätt som övertagaren önskar.

Vid tillämpning av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader anses aktiebolaget och övertagaren utgöra en skattskyldig.

9 § Vid tillämpningen av reglerna i 2 kap. 3 § och 3 kap. 24 § mervärdesskattelagen (1994:200) skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig.

Prop. 1995/96:168

8 kap. 16 f § första meningen mervärdesskattelagen (1994:200) skall tillämpas även vid överföring av varor enligt denna lag.

Reserveringar m.m.

10 § Har aktiebolaget gjort avsättning enligt lagen (1990:663) om ersättningsfonder eller enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, får en sådan fond övertas.

Fonderna skall anses avsatta hos övertagaren eller, i fråga om periodiseringsfonder då handelsbolag är övertagare hos delägarna, under det år då avsättningen skett hos aktiebolaget.

11 § Övertagaren, eller i fråga om enkla bolag, delägarna, övertar aktiebolagets rätt till avdrag enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet med de begränsningar som följer av andra stycket.

Har aktiebolaget genomgått en ägarförändring inom fem år före det beskattningsår då övertagandet sker har dock övertagaren rätt till avdrag för gammalt underskott först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter ägarförändringen. Detta gäller om

1. övertagaren är ett annat aktiebolag,
2. övertagaren, eller i fråga om enkla bolag, delägaren, vid tiden för övertagandet även bedriver annan verksamhet eller
3. övertagaren är ett handelsbolag som helt eller delvis ägs av ett företag.

I fråga om fysisk person medges från och med det beskattningsår då övertagandet sker inte avdrag för underskott enligt bestämmelserna i 46 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen (1928:370).

Underskott som avses i 2 § 14 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får tas över av aktiebolag eller handelsbolag. Avdragsrätten för sådant underskott är för handelsbolag begränsad till 70 procent av underskottet.

12 § Vid beräkning av ingångsvärde enligt 24 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall delägarens ingångsvärde för andel i det övertagande handelsbolaget bestämmas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt 27 § 2 mom. samma lag för de tillskjutna aktierna.

13 § Vid beräkning av fördelningsunderlag enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning skall övertagarens ingående värden betraktas som föregående års utgående värden. Vad som nu sagts gäller endast vid taxeringen för det beskattningsår verksamheten övertagits.

14 § Vid tillämpning av lagen (1993:1537) om expansionsmedel gäller att aktiebolagets eget kapital minskat med tillskjutet kapital skall anses ha motsvarat 72 procent av övertagarens expansionsmedel vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret. I fråga om delägare i handelsbolag gäller motsvarande beträffande dennes del av kapitalet.

Prop. 1995/96:168

15 § Vid tillämpning av lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv anses aktiebolaget och övertagaren som ett företag.

Övriga bestämmelser

16 § En kopia av sådan balansräkning som avses i 2 § första stycket 3 skall ges in med den självdeklaration i vilken den övertagna verksamheten skall redovisas första gången. Uppgifter skall lämnas om vilka personer som var aktieägare i bolaget vid utgången av år 1995 och vid upplösningen. Dessa uppgifter skall lämnas även i den självdeklaration där aktiebolaget skall redovisa verksamheten sista gången.

17 § Övertagaren svarar för sådana aktiebolagets skatter och avgifter som anges i 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas i fråga om aktiebolag som avregistrerats efter ikraftträdandet. Efter yrkande av de skattskyldiga tillämpas lagen även i fråga om aktiebolag som avregistrerats under perioden den 1 januari 1996 - den 30 juni 1996.

LAGRÅDET

Prop. 1995/96:168

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1996-03-19

Närvarande: justitierådet Staffan Magnusson, f.d. presidenten
i Försäkringsöverdomstolen Leif Ekberg, regeringsrådet
Leif Lindstam.

Enligt en lagrådsremiss den 7 mars 1996 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek.

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn
Lena Lagercrantz.

Förslaget föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Syftet med lagförslaget är att underlätta för aktiebolag som inte höjer aktiekapitalet till den numera gällande gränsen, 100 000 kronor, och till följd därav upplöses att fortsätta verksamheten i en annan företagsform. Verksamheten kan fortsättas som enskild näringsverksamhet eller i ett enkelt bolag, ett dödsbo, ett handelsbolag eller ett aktiebolag. De föreslagna reglerna innebär att det upplösta aktiebolaget och dess ägare i princip undgår omedelbara beskattningskonsekvenser.

En motsvarande lag (SFS 1974:990) genomfördes i samband med att lägsta beloppet för aktiekapital höjdes från 5 000 till 50 000 kronor.

Det nu framlagda lagförslaget berör stora delar av skatterätten, och lagtexten är delvis mycket komplicerad. Lagrådet har begränsade möjligheter att avgöra om förslaget är så utformat att det kan antas tillgodose de syften som har angetts i remissen. Rent lagtekniskt uppstår svårigheter bl.a. vid prövningen av om hänvisningarna till övrig skattelagstiftning är korrekta och uttömmande. Med de nu gjorda reservationerna vill Lagrådet föra fram följande detaljsynpunkter.

2 §

I paragrafens andra stycke ställs upp ett krav på ägarsamband för att lagen skall vara tillämplig. Kravet innebär i princip att samma personer som har övertagit ett upplöst aktiebolags verksamhet också skall ha varit ägare, direkt eller indirekt, till aktierna i bolaget den 31 december 1995. Vissa undantag från denna princip har dock ställts upp. Bl.a. föreslås, när det gäller aktiebolag som har bildats enligt 1944 års aktiebolagslag, att skillnader som beror på att ägare till enstaka aktie inte kvarstår efter övertagandet inte skall utgöra hinder för lagens tillämpning.

Enligt Lagrådets mening kan det förutsättas att den återgivna undantagsregeln får en ringa praktisk betydelse. Bl.a. med hänsyn härtill förordar Lagrådet att regeln utgår.

I övrigt bör lagtexten i 2 § andra stycket förtydligas och kan förslagsvis ges följande utformning: Prop. 1995/96:168

"Som förutsättning för att lagen skall tillämpas gäller vidare att den eller de personer som har tagit över aktiebolagets verksamhet ägde aktierna i bolaget, direkt eller indirekt, vid utgången av år 1995. Är det fråga om flera personer, krävs dessutom att de skall ha ägt lika stora andelar vid utgången av år 1995 som vid övertagandet. Skillnader som beror på arv, testamente eller bodelning med anledning av en makes död utgör dock inte hinder för lagens tillämpning."

3 §

Enligt paragrafen skall uttagsbeskattning som avses i punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen och viss annan beskattning inte ske vid övertagande enligt 2 §. I ett andra stycke sägs att i fråga om egendom för vilken övertagandet skall föranleda uttagsbeskattning av aktiebolaget skall övertagaren ta upp värdet som utdelningsinkomst.

Andra stycket synes inte innehålla något annat än en upplysning om vad som generellt gäller när uttagsbeskattning skall äga rum. Enligt Lagrådets mening bör stycket kunna utgå.

I övrigt anser Lagrådet att bestämmelsen i fjärde stycket om uttagsbeskattning enligt mervärdesskattelagen bör arbetas in i första stycket. Efter även vissa andra justeringar bör 3 § utformas på följande sätt:

"Vid övertagande enligt 2 § skall uttagsbeskattning av aktiebolaget enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt mervärdesskattelagen (1994:200) inte ske i fråga om tillgångar som är hänförliga till näringsverksamhet för övertagaren och inte heller beträffande fastigheter och bostadsrätter som ändrar karaktär till privatbostäder vid avregistreringen.

I fall då enligt första stycket uttagsbeskattning inte skall ske skall inte heller beskattning äga rum enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 2 § 13 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt."

11 §

I paragrafen talas på ett par ställen om "övertagaren, eller i fråga om enkla bolag, delägaren". Enligt de grundläggande bestämmelserna i 2 § avses med övertagare bl.a. delägare i ett enkelt bolag. Med hänsyn härtill får det anses tillräckligt att i 11 § använda ordet "övertagaren".

Paragraferna bör förtydligas och utformas på följande sätt:

"12 § Är övertagaren ett handelsbolag, skall vid beräkning av ingångsvärde enligt 24 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt varje delägars ingångsvärde bestämmas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt 27 § 2 mom. samma lag för de tillskjutna aktierna.

13 § När fördelningsunderlag enligt 2 § lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning första gången skall beräknas för övertagaren, sker beräkningen med beaktande av aktiebolagets utgående värden."

14 §

Enligt paragrafen skall vid tillämpning av lagen (1993:1537) om expansionsmedel gälla, att aktiebolagets eget kapital, minskat med tillskjutet kapital, skall anses ha motsvarat 72 procent av övertagarens expansionsmedel vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret. I fråga om delägare i handelsbolag skall motsvarande gälla beträffande dennes del av kapitalet.

I den allmänna motiveringen (avsnitt 4.12) anges att övertagaren skall anses ha expansionsmedel som i princip motsvarar aktiebolagets fria egna kapital. Avsikten anges vara att kontinuiteten i beskattningen skall bibehållas på så sätt att endast förstaledsbeskattat kapital i aktiebolaget kan fortsätta att utgöra förstaledsbeskattat kapital hos övertagaren.

Enligt Lagrådets mening har det uttalade syftet med den föreslagna bestämmelsen inte kommit till klart uttryck i vare sig motiven eller lagtexten. Avsikten synes vara att det belopp - före skatt - som motsvarar aktiebolagets fria egna kapital, minskat med tillskjutet kapital, skall utgöra expansionsmedel hos övertagaren. Har det inte uppkommit någon vinst under bolagets sista verksamhetsår och har det till följd därav inte tagits ut någon skatt för det året, skall hänsyn tas till att kapitalet tidigare har blivit förstaledsbeskattat. Härvid skall bolagsskatten anses ha utgjort 28 procent. I lagtexten torde saken kunna uttryckas så, att övertagaren till följd av övertagandet skall vid ingången av det första verksamhetsåret anses ha expansionsmedel som svarar mot 138,89 procent av aktiebolagets eget kapital, minskat med tillskjutet kapital.

Lagrådet förordar att paragrafen ges följande lydelse:

"Vid tillämpning av lagen (1993:1537) om expansionsmedel gäller att övertagaren skall till följd av övertagandet vid ingången av det första verksamhetsåret anses ha expansionsmedel som svarar mot 138,89

procent av aktiebolagets eget kapital, minskat med tillskjutet kapital. I fråga om delägare i handelsbolag gäller motsvarande beträffande dennes del av kapitalet." Prop. 1995/96:168

Finansdepartementet

Prop. 1995/96:168

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 28 mars 1996

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden
Peterson, Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Schori, Blomberg,
Andersson, Winberg, Uusmann, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson,
von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Östros, Messing.

Föredragande: statsrådet Östros

Regeringen beslutar proposition 1995/96:168 Inkomstskatteregler m.m. med
anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek.