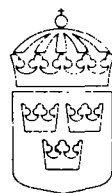


# Regeringens proposition

## 1989/90:110

### om reformerad inkomst- och företagsbeskattning



Prop.  
1989/90:110

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 29 mars 1990.

På regeringens vägnar

*Ingvar Carlsson*

*Erik Åsbrink*

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om en andra etapp av den skattereform som skall vara fullt genomförd fr.o.m. år 1991.

Beträffande arbetsinkomster innebär förslaget att inkomster som uppgår till högst 170 000 kr. beskattningsbar inkomst, bortsett från ett statligt grundbelopp om 100 kr., endast blir föremål för kommunalskatt. För beskattningsbara inkomster som överstiger 170 000 kr. utgår statlig skatt om 20 %. Gränsen för statlig inkomstskatt justeras årligen med konsumentprisindex med tillägg av två procentenheter.

Grundavdraget knyts till basbeloppet och uppgår till lägst 32 % av detta, eller ca 10 000 kr. vid ett basbelopp för 1991 om 31 200 kr. För taxerade inkomster i intervallet ca 58 000 – 175 000 kr. utgår ett förhöjt grundavdrag. Grundavdraget är som högst ca 18 000 kr. vid en inkomst på 90 000 – 95 000 kr. För pensionärer införs ett särskilt grundavdrag.

Schablonavdraget i inkomstslaget tjänst höjs från 3 000 kr. till 4 000 kr. För att skapa ett neutralt skattesystem och bidra till finansieringen av statskattesänkningen föreslås i fråga om inkomst av tjänst en rad åtgärder.

Alla typer av ersättning för arbetsinsatser och prestationer i allmänhet t.ex. lön eller förmåner av skilda slag beskattas så långt möjligt likformigt och värderas till marknadsvärdet. Dessa åtgärder innebär bl.a. att nya regler införs för beskattning av bilförmån, att den nuvarande undervärderingen av förmånen av fri kost slopas, att reseförmåner beskattas mer generellt samt att en mer neutral beskattning införs för vissa s.k. avtalsförsäkringar (AGB,

AGS och TFA). Vidare slopas delvis de nuvarande gynnsamma reglerna för utländska gästforskarens inkomster.

Förändringar vidtas på traktaments- och kostnadsersättningsområdet. De syftar bl.a. till att likställa enskilt och offentligt anställda genom att ersättningarna blir skattepliktiga för i princip samtliga kategorier. Avdragsmöjligheterna kvarstår i huvudsak men vissa inskränkningar föreslås bl.a. vad gäller schablonmässiga avdragsbelopp.

På vissa speciella områden vidtas en del ändringar, som bl.a. innebär följande. Hobbyverksamhet som går med överskott beskattas i inkomstslaget tjänst. Avdraget för underhåll till icke hemmavarande barn, liksom skattereduktionen för hemmaka och för ensamstående med barn, slopas. Skattereduktionen för fackföreningsavgift bestäms till maximalt 500 kr. De nuvarande reglerna om extra avdrag på grund av existensminimum vid preliminärbeskattningen och vid taxeringen slopas, medan reglerna kvarstår i form av ett förbehållsbelopp vid beräkning av avdrag för kvarstående skatt. Extra avdraget för sjukdomskostnader slopas.

Såväl sexmånadersregeln som ettårsregeln bibehålls men kraven för skattefrihet ändras.

Vad gäller socialavgifter föreslås att alla förvärvsinkomster beläggs med antingen fulla avgifter om inkomsten är förmånsgrundande, eller en särskild löneskatt som motsvarar skattedelen av socialavgifterna.

Fastigheter indelas i två kategorier, privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter.

För den löpande bostadsbeskattningen föreslås att privatbostäder redovisas i inkomstslaget kapital medan andra bostäder och fastigheter redovisas i det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Schablonbeskattningen av småhus slopas. Skatt på innehavet tas i stället ut som fastighetsskatt. Motsvarande föreslås gälla för mangårdsbyggnad på jordbruk. Hyresintäkter m.m. avseende privatbostäder och andrahandsupplåtelse av hyreslägenheter redovisas i inkomstslaget kapital.

Kapitalbeskattningen föreslås bli nominell med en proportionell statlig skattesats på 30 %. Alla kapitalinkomster beskattas i ett inkomstslag som också utgör en förvärvskälla.

Sammanföringen av kapitalinkomsterna till ett inkomstslag medför ökade möjligheter att kvitta t.ex. räntekostnader mot reavinster. Nya avdragsbegränsningar införs emellertid för att hindra skatteanpassning. Full kvittningsrätt föreslås dock inom den grupp finansiella instrument som är marknadsnoterade aktier och liknande. Full kvittningsrätt gäller också inom gruppen marknadsnoterade skuldebrev, utställda i svenska kronor.

För att ränteutgifter för boende och liknande ändamål skall kunna finansieras på ett rimligt sätt föreslås att ränteutgifter alltid får kvittas mot ränteinkomster och fullt avdrag medges för överskjutande ränteutgifter på upp till 100 000 kr. mot samtliga intäkter i inkomstslaget kapital. För den som inte fyllt 18 år och för handelsbolagsbeskattade dödsbon blir motsvarande beloppsgräns 10 000 kr.

Reaförluster och ränteutgifter som inte får kvittas fullt ut reduceras till 70 %. Av underskott i inkomstslaget kapital får 30 % räknas av från statlig

och kommunal inkomstskatt m.m. samma beskattningsår.

Vinster på aktier och andra finansiella instrument beräknas enligt samma genomsnittsmetod som nu gäller för s.k. äldre aktier. Alternativt får ett schablonmässigt anskaffningsvärde på 20 % av försäljningsintäkten användas – dock inte för optioner och terminer.

Reglerna för beskattning av finansiella instrument omfattar alla tänkbara sådana. Nuvarande brister vad gäller beskattning av optioner och terminer försvinner därmed. Handel med sådana instrument beskattas i princip på samma sätt som handel med underliggande egendom. Enligt förslaget skall utnyttjande av bl.a. konvertibelt skuldebrev och köption inte utlösa beskattning.

Beskattningen blir likformig med undantag dels för vissa avdragsbegränsningar och dels för beräkningen av ingångsvärden på olika rättigheter att förvärva finansiella instrument. För delägare i fåmansföretag föreslås dessutom särskilda regler vad gäller beskattning av reavinster och utdelning. Dessa regler skall motverka att arbetsinkomster från sådana företag omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.

Reavinstbeskattningen av fastigheter förenklas kraftigt. Bostadsrätter, använda som privatbostäder, behandlas på samma sätt som fastigheter. Av bostadspolitiska skäl föreslås också begränsningar i skatteuttaget vid försäljning av privatbostäder. Genom särskilda schablonregler blir skatten för permanentbostäder högst 9 % och för övriga privatbostäder högst 18 % av försäljningsintäkten. Rätten till uppskov med beskattning av reavinster avskaffas.

Evig reavinstbeskattning införs för sådan lös egendom som nu är skattefri efter fem års innehav. Beträffande egendom för personligt bruk föreslås emellertid att ett schablonmässigt anskaffningsvärde på 25 % av försäljningspriset får användas och att endast årliga vinster som överstiger 50 000 kr. skall beskattas.

Pensionssparandet föreslås beskattat i form av en avkastningsskatt. Denna skatt uppgår till 10 % av den årliga avkastningen på det försäkringskapital som avser tjänstepension och till 15 % av den avkastning som avser annat pensionsförsäkringskapital. Skatten betalas av livförsäkringsföretag, pensionsstiftelser och arbetsgivare som tryggar sina pensionsutfästelser genom avsättning till pensionskonto i företaget.

Beträffande K-försäkringskapitalet föreslås vissa ändringar av hittills gällande beskattning. K-försäkringsrörelse kommer i fortsättningen att beskattas med 30 %.

Vidare föreslås en särskild skatt på betalning av försäkringspremier avseende personförsäkring utomlands. Skatten uppgår till 15 % av premiebeloppet och kan sättas ned om det utländska försäkringsföretaget beskattas på ett sätt som kan jämföras med den svenska avkastningsbeskattningen.

Stora förändringar görs även på företagsskatteområdet med i princip generell tillämpning fr.o.m 1992 års taxering. Bolagsskatten sänks till 30 %. Vinstdelningsskatten avskaffas.

Fortsatt dubbelbeskattning av aktiebolagens vinster. Annellavdragen och avdragsrätten för utdelning på medlemsinsatser i kooperativa föreningar be-

hålls. Avdragsmöjligheten för utdelning på icke börsnoterade aktier tas bort. En ny reserveringsmöjlighet – skatteutjämningsreserv (surv) – baserad på 30 % av företagets eget kapital eller 15 % av lönesumman införs.

Nuvarande regler för avskrivning på inventarier och byggnader behålls i stort. De generella reglerna skall gälla även konventionellt beskattade byggnader som nu beskattas i inkomstslaget annan fastighet. Avskrivningsunderlaget för markanläggningar höjs från 75 % till 100 % av anskaffningsutgiften.

Avdragsrätten för avsättning till allmän investeringsfond har redan tagits bort. Nu slopas avdragsrätten för avsättning till lagerreserv och resultatutjämningsfond. Alla slags lagertillgångar – med undantag för djur i jordbruk och renskötselrörelse – skall värderas strikt enligt lägsta värdets princip. En alternativ schablonmässig värdering till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet tillåts för andra former av lager än lager av fastigheter, fordringar och värdepapper. Nuvarande möjligheter till avdrag för avsättningar till fartygsfonder och andra liknande fonder avskaffas. Ersättningsfonder ersätter bl. a. eldsvådedefonderna.

All beskattning av aktiebolag och flertalet andra juridiska personer skall ske i ett inkomstslag, näringsverksamhet. Ingen uppdelning görs på olika förvärvskällor. Underskott i förvärvskällan får dras av vid beräkningen av inkomst i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Inkomst på grund av avyttring av aktier och andelar beräknas för sig.

Inkomstberäkningen i näringsverksamhet skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. Likartade skatteregler införs för investmentföretag och alla slags aktiefonder.

Även för egenföretagare införs en rätt till reservering genom avsättning till surv. Avdrag för avsättning får göras med antingen 30 % på ingående eget kapital utan begränsning och med 20 % av årets lönesumma eller med 15 % av inkomsten för beskattningsåret. Om det egna kapitalet i en förvärvskälla är negativt skall ett belopp motsvarande det negativa kapitalet multiplicerat med statslåneräntan samtidigt redovisas som intäkt av näringsverksamhet och som avdrag i inkomstslaget kapital – räntefördelning. Särskilda övergångsregler införs som lindrar effekterna av tidigare uppkommet underskott. Skogs- och upphovsmannakonton behålls.

Reavinst på näringsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital.

I fråga om enskilda näringsidkares näringsverksamhet görs en indelning i aktiv verksamhet och passiv verksamhet. Aktiva verksamheter bildar en förvärvskälla även om de är av sinsemellan olika slag. Passiv verksamhet kan däremot bilda skilda förvärvskällor. Kvittning av underskott av aktiv litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet tillåts mot inkomst av tjänst. Som villkor uppställs att intäkter av viss betydenhet funnits av verksamheten under de fyra senaste beskattningsåren.

Delägarbeskattningen av handelsbolag behålls. Beskattning sker – med vissa undantag – i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag för avsättning till surv görs vid beräkning av handelsbolagets inkomst medan räntefördelning görs på delägarnivå.

Krav på kalenderår som räkenskapsår införs för enskilda näringsidkare

och sådana handelsbolag där fysiska personer eller dödsbon skall beskattas för bolagets inkomst. Prop. 1989/90:110

Fämansföretagsreglerna behålls – beskattning sker fortsättningsvis i inkomstslaget tjänst – och kompletteras med regler för beskattning av s. k. överutdelning. Den s. k. 400-timmarsregeln slopas.

Obeskattade reserver återförs till beskattning under en fyraårsperiod. Inget särskilt avdrag medges om avskattning görs i snabbare takt än vad reglerna kräver.

Skattereformen föreslås träda i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering – i normalfallet på inkomster under år 1991.

# 1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)<sup>1</sup>

*dels* att 28–30 §§, 32 § 3 f mom., 35–40, 41 d och 41 e §§, 46 § 1 mom., 46 a, 49, 64 och 76 §§, anvisningarna till 3 och 18 §§, punkt 2 av anvisningarna till 19 §, anvisningarna till 25 och 27–29 §§, punkterna 5, 7 och 11 av anvisningarna till 32 §, anvisningarna till 35, 36, 38 och 39 §§, punkterna 1–3 a och 4 a–6 av anvisningarna till 41 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 a §, punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 49 §, punkterna 1–3 av anvisningarna till 50 § samt punkt 2 av anvisningarna till 54 § skall upphöra att gälla,

*dels* att rubrikerna närmast före 24, 27, 35, 38, 46 a och 75 §§ skall utgå,

*dels* att nuvarande anvisningar till 48 § skall betecknas punkt 2 av anvisningarna till 48 §,

*dels* att 3, 4, 17–27 och 31 §§, 32 § 1, 3, 3 a, 3 e och 4 mom., 33 och 34 §§, 41 och 42 §§, 46 § 2 mom., 47 §, 48 § 2 och 3 mom., 50 §, 52 § 1 mom., 53 § 1–3 mom., 54 §, punkt 1 av anvisningarna till 19 §, punkt 1 av anvisningarna till 20 §, anvisningarna till 21, 22 och 24 §§, punkt 1 av anvisningarna till 31 §, punkterna 3, 4, 8, 12, 12 a, 13 och 15 av anvisningarna till 32 §, punkt 3 av anvisningarna till 33 §, punkt 4 av anvisningarna till 41 §, punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 41 a §, punkterna 1–3 av anvisningarna till 42 §, punkt 6 av anvisningarna till 46 §, anvisningarna till 52 §, punkt 3 av anvisningarna till 53 §, punkt 3 av anvisningarna till 54 §, punkt 1 av anvisningarna till 65 §, rubriken närmast före 21 § samt ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (1985:362) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*dels* att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 5 §, 33 § 3 mom., 48 § 4 mom., punkt 3 av anvisningarna till 19 §, punkterna 1–33 av anvisningarna till 23 §, punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 26 §, punkterna 10 och 14 av anvisningarna till 32 §, punkterna 3 a–3 c av anvisningarna till 33 § samt punkterna 1, 3 och 4 av anvisningarna till 48 §, av följande lydelse.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av

28 § prop. 1989/90:74

29 § 1 mom. 1984:1060

29 § 4 mom. 1967:546

30 § 1986:1113

32 § 3 f mom. 1987:1303

35 § 1 mom. 1985:1017

35 § 1 a mom. 1976:85

35 § 2 mom. 1978:971

35 § 3 mom. 1989:1017

35 § 3 a mom. 1984:1060

35 § 4 mom. 1987:1205

36 § 1976:343

38 § 1 mom. 1986:971

39 § 1 mom. 1986:971

39 § 2 mom. 1986:465

39 § 3 mom. 1988:1518

41 d § 1982:5

41 e § 1982:1204

46 § 1 mom. 1987:572

46 a § 1960:64

49 § prop. 1989/90:74

64 § 1985:1017

76 § 1974:769  
 anvisningarna till 3 § 1978:942  
 punkt 1 av anvisningarna till 18 § 1986:1113  
 punkt 2 av anvisningarna till 18 § 1986:1113  
 punkt 6 av anvisningarna till 18 § 1969:749  
 punkt 2 av anvisningarna till 19 § 1984:1060  
 punkt 1 av anvisningarna till 25 § 1953:404  
 punkt 2 a av anvisningarna till 25 § 1984:1060  
 punkt 2 b av anvisningarna till 25 § 1981:295  
 punkt 3 av anvisningarna till 25 § 1981:295  
 punkt 4 av anvisningarna till 25 § 1981:295  
 punkt 5 av anvisningarna till 25 § 1981:295  
 punkt 6 av anvisningarna till 25 § 1981:295  
 punkt 7 av anvisningarna till 25 § 1981:295  
 punkt 8 av anvisningarna till 25 § 1981:295  
 punkt 9 av anvisningarna till 25 § 1984:1060  
 punkt 10 av anvisningarna till 25 § 1981:256  
 punkt 1 av anvisningarna till 27 § 1972:741  
 punkt 2 av anvisningarna till 27 § 1987:148  
 punkt 3 av anvisningarna till 27 § 1981:295  
 punkt 4 av anvisningarna till 27 § 1981:295  
 punkt 5 av anvisningarna till 27 § 1981:295  
 punkt 1 av anvisningarna till 28 § 1984:1060  
 punkt 2 av anvisningarna till 28 § 1984:190  
 punkt 5 av anvisningarna till 28 § 1979:500  
 punkt 6 av anvisningarna till 28 § 1943:45  
 punkt 9 av anvisningarna till 28 § 1989:232  
 punkt 10 av anvisningarna till 28 § 1981:1150  
 punkt 11 av anvisningarna till 28 § 1987:121  
 punkt 1 av anvisningarna till 29 § 1981:295  
 punkt 2 a av anvisningarna till 29 § 1976:85  
 punkt 2 b av anvisningarna till 29 § 1976:1099  
 punkt 2 c av anvisningarna till 29 § 1976:1099  
 punkt 2 d av anvisningarna till 29 § prop. 1989/90:74  
 punkt 2 e av anvisningarna till 29 § 1985:1017  
 punkt 3 av anvisningarna till 29 § 1983:1043  
 punkt 4 av anvisningarna till 29 § prop. 1989/90:74  
 punkt 5 av anvisningarna till 29 § 1984:1060  
 punkt 6 av anvisningarna till 29 § 1981:295  
 punkt 7 av anvisningarna till 29 § 1989:1017  
 punkt 8 av anvisningarna till 29 § 1981:256  
 punkt 9 av anvisningarna till 29 § 1987:1303  
 punkt 9 a av anvisningarna till 29 § 1981:1150  
 punkt 10 av anvisningarna till 29 § 1984:1060  
 punkt 11 av anvisningarna till 29 § 1985:225  
 punkt 12 av anvisningarna till 29 § 1985:225  
 punkt 15 av anvisningarna till 29 § 1983:311  
 punkt 16 av anvisningarna till 29 § 1984:1060  
 punkt 17 av anvisningarna till 29 § 1969:363  
 punkt 18 av anvisningarna till 29 § 1984:715  
 punkt 18 a av anvisningarna till 29 § 1983:311  
 punkt 18 b av anvisningarna till 29 § 1985:225  
 punkt 19 av anvisningarna till 29 § 1974:294  
 punkt 20 av anvisningarna till 29 § 1985:225  
 punkt 21 av anvisningarna till 29 § 1986:465  
 punkt 5 av anvisningarna till 32 § 1974:769  
 punkt 7 av anvisningarna till 32 § 1980:268  
 punkt 11 av anvisningarna till 32 § 1981:1202  
 punkt 1 av anvisningarna till 35 § 1981:295  
 punkt 2 av anvisningarna till 35 § 1981:256

punkt 3 av anvisningarna till 35 § prop. 1989/90:74  
punkt 4 av anvisningarna till 35 § 1986:1113  
punkt 5 av anvisningarna till 35 § 1988:1518  
punkt 6 av anvisningarna till 35 § 1959:127  
punkt 7 av anvisningarna till 35 § 1977:1090  
punkt 8 av anvisningarna till 35 § 1983:1043  
punkt 9 av anvisningarna till 35 § 1985:307  
punkt 1 av anvisningarna till 36 § 1988:1518  
punkt 2 a av anvisningarna till 36 § 1987:1205  
punkt 2 b av anvisningarna till 36 § 1985:307  
punkt 2 c av anvisningarna till 36 § 1983:1043  
punkt 2 d av anvisningarna till 36 § 1988:1518  
punkt 2 e av anvisningarna till 36 § 1988:1518  
punkt 3 av anvisningarna till 36 § 1989:1017  
punkt 4 av anvisningarna till 36 § 1988:1518  
punkt 5 av anvisningarna till 36 § 1967:748  
punkt 6 a av anvisningarna till 36 § 1980:998  
punkt 6 b av anvisningarna till 36 § 1980:998  
punkt 7 av anvisningarna till 36 § 1987:572  
punkt 1 av anvisningarna till 38 § 1984:190  
punkt 2 av anvisningarna till 38 § 1986:473  
punkt 3 av anvisningarna till 38 § 1984:190  
punkt 4 av anvisningarna till 38 § 1966:729  
punkt 5 av anvisningarna till 38 § 1989:1039  
punkt 6 av anvisningarna till 38 § 1973:70  
punkt 8 av anvisningarna till 38 § 1984:1060  
punkt 9 av anvisningarna till 38 § 1984:498  
punkt 10 av anvisningarna till 38 § 1986:971  
punkt 1 av anvisningarna till 39 § 1979:612  
punkt 2 av anvisningarna till 39 § 1988:1518  
punkt 3 av anvisningarna till 39 § 1966:696  
punkt 4 av anvisningarna till 39 § 1986:971  
punkt 5 av anvisningarna till 39 § 1983:446  
punkt 7 av anvisningarna till 39 § 1984:498  
punkt 1 av anvisningarna till 41 § 1984:1060  
punkt 1 a av anvisningarna till 41 § 1973:1057  
punkt 1 b av anvisningarna till 41 § 1981:670  
punkt 2 av anvisningarna till 41 § 1987:337  
punkt 3 av anvisningarna till 41 § 1981:295  
punkt 3 a av anvisningarna till 41 § 1982:337  
punkt 4 a av anvisningarna till 41 § 1985:307  
punkt 5 av anvisningarna till 41 § 1979:612  
punkt 6 av anvisningarna till 41 § 1986:507  
punkt 1 av anvisningarna till 41 a § 1984:1060  
anvisningarna till 48 § 1970:162  
punkt 1 av anvisningarna till 49 § 1974:769  
punkt 2 av anvisningarna till 49 § 1970:162  
punkt 1 av anvisningarna till 50 § prop. 1989/90:74  
punkt 2 av anvisningarna till 50 § prop. 1989/90:100  
punkt 3 av anvisningarna till 50 § 1964:70  
punkt 2 av anvisningarna till 54 § 1984:1060  
rubriken närmast före 46 a § 1960:64.



3 §<sup>2</sup>

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxeringsbeslut rörande årlig taxering enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:000) skall meddelas, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår, som gått ut närmast före taxeringsåret.

(anv. till 3 § första och andra styckena)

*I denna paragraf anges vad som avses med de i lagen använda beteckningarna "taxeringsår" och "beskattningsår". Brutet räkenskapsår räknas som beskattningsår för viss förvärvskälla under förutsättning att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 41 §. Som ytterligare förutsättning gäller*

a) i fråga om skattskyldig, som enligt 1 § bokföringslagen (1976:125) är bokföringsskyldig, att föreskrifterna i 12 § nämnda lag iakttagits:

b) i fråga om skattskyldig, som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1951:793), att föreskrifterna i 11 § nämnda lag iakttagits; samt

c) i fråga om skattskyldig, som inte nämnts under a) eller b), att räkenskapsåret omfattar tiden den 1 maj—den 30 april, den 1 juli—den 30 juni, den 1 september—den 31 augusti eller tid som enligt 12 § första stycket bokföringslagen (1976:125) medgivits för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

Har skattskyldig, som avses i första stycket c), påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskatt-

*För andra skattskyldiga än sådana som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) räknas brutet räkenskapsår som beskattningsår för viss förvärvskälla under förutsättning att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 24 §. Som ytterligare förutsättning gäller*

a) i fråga om skattskyldig, som enligt 1 § bokföringslagen (1976:125) är bokföringsskyldig, att föreskrifterna i 12 § nämnda lag iakttagits; och

b) i fråga om skattskyldig, som inte avses i a), att räkenskapsåret omfattar tid som enligt 12 § andra stycket bokföringslagen medgett för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

Har skattskyldig, som avses i andra stycket b), påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskatt-

<sup>2</sup>Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

ningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår *godtages* som beskattningsår.

ningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår *godtas* som beskattningsår.

4 §<sup>3</sup>

Såvitt gäller fastighet beräknas inkomst i de fall som anges i denna lag på grundval av vad som bestämts vid fastighetstaxering.

*Med ägare likställs den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.*

Bestämmelserna i denna lag om fastighet skall också tillämpas i fråga om byggnad, som är lös egendom, om inte annat föreskrivs. Samma skall gälla beträffande sådana tillbehör till byggnaden som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, i den mån de tillhör byggnadens ägare.

Föreskrifter om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Föreskrifter om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen.

## 5 §

*Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Som privatbostadsfastighet räknas småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Annan fastighet är näringsfastighet.*

*Som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § eller är avsedd att användas som sådan bostad.*

*Småhus, småhusenhet och lantbruksenhet har samma innebörd som i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).*

*Som privatbostad räknas vidare bostad som används eller är avsedd att användas på det sätt som anges i andra stycket och som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller*

<sup>3</sup>Senaste lydelse 1986:473.

bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag, om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

I fråga om privatbostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 53 § 3 mom.

Frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall för varje kalenderår bestämmas på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång eller, om bostaden överlätits under året, förhållandena på överlåtelsedagen.

17 §<sup>4</sup>

Kommunal inkomstskatt utgår för:

- a) inkomst av jordbruksfastighet,
- b) inkomst av annan fastighet,
- c) inkomst av rörelse,
- d) inkomst av t j ä n s t
- e) inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt
- f) inkomst av kapital.

För ett vart av nu nämnda slag av inkomst skall inkomsten av varje särskild förvärvskälla uppskattas för sig.

Kommunal inkomstskatt utgår för inkomst av näringsverksamhet och inkomst av t j ä n s t.

18 §<sup>5</sup>

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

a) jordbruksfastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;

b) annan fastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet; dock att fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;

c) rörelse: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;

För inkomst av näringsverksamhet skall inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig. Vid bedömningen av om verksamheter som den skattskyldige bedriver utgör en eller flera förvärvskällor görs skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet.

Verksamheter som utgör aktiv näringsverksamhet bildar tillsammans en förvärvskälla. Har en verksamhet tidigare utgjort passiv näringsverksamhet och uppkom underskottet det sista beskattningsåret då verksamheten utgjorde sådan näringsverksamhet utgör dock verksamheten en särskild förvärvskälla så länge den alljämt vi-

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1986:1113.

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1988:1518.

d) tjänst: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;

e) tillfällig förvärvsverksamhet:

1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri;
2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;

f) kapital:

1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;
2. all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.

För delägare i handelsbolag hänförs inkomst från *handelsbolag* och annan inkomst till skilda förvärvskällor.

är underskott. Aktiv litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet bildar en särskild förvärvskälla om den skattskyldige begär det.

Varje verksamhet som utgör passiv näringsverksamhet bildar en särskild förvärvskälla.

Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra betraktas som en enda verksamhet. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs alltid till passiv näringsverksamhet.

För delägare i ett handelsbolag hänförs inkomst från *bolaget* och annan inkomst till skilda förvärvskällor. *Inkomsten från bolaget hänförs – även om det är fråga om aktiv näringsverksamhet – till flera förvärvskällor om verksamheterna i bolaget saknar naturlig anknytning till varandra.*

#### 19 §<sup>6</sup>

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke*:

vad som vid delning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva:

*vinst vid icke yrkesmässig avyttring av lös egendom i andra fall än som avses i 35 § 3–4 mom.:*

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre be-

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning,

<sup>6</sup>Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

*lopp för år* eller utgör föräldrapering, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärsinkomst av 6 000 kronor eller *högre belopp för år*, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, *med nedan angivet undantag*, annan ansvarsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur:

*ersättning på grund av ansvarsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag;*

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser *driftbyggnad på jordbruksfastighet, byggnad på fastighet som avses i 24 § 1 mom., byggnad som är avsedd för användning i ägarens rörelse eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag*, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influit

så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur:

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser *annan byggnad än privatbostad* eller markanläggning, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av *näringsverksamhet* och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig

om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av *fastighet eller av rörelse* och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för *fastighet eller rörelse*;

intäkt av eller avdragsgill omkostnad för *näringsverksamhet*;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendium som är avsett för mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader, ersättning för merutgifter för resor som enligt 3 kap. 7 a § samma lag eller enligt 3 kap. 5 d § lagen om arbetsskadeförsäkring eller 10 § lagen om statligt personskadeskydd samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn;

ersättning som fastställts av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som – utan att det skett yrkesmässigt – inställt sig inför domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser rescersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

*hittelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddat person eller*

*egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;*

*sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk;*

*tävlingsvinst som inte hänförs till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,1 basbelopp avrundat till närmaste hundratals kronor;*

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

*intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor, såvida intäkterna inte kan hänföras till rörelse som den skattskyldige driver eller utgör lön eller liknande förmån;*

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065);

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor.

*Beträffande vissa försäkringsbelopp som utgår till lantbrukare, skogsbrukare, yrkesfiskare, renskötare m.fl. gäller särskilda bestämmelser i punkt 16 av anvisningarna*

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

*sådant statligt bostadsstöd som avses i punkt 3 av anvisningarna.*

*Beträffande ersättning som utfaller på grund av avtalsgruppsjukförsäkring gäller särskilda bestämmelser i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §.*

till 21 § och i punkt 11 av anvisningarna till 28 §.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

#### 20 §<sup>7</sup>

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (*bruttointäkt*) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.

Avdrag får *inte* göras för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, såsom vad skattskyldig utgett som gåva eller som periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;

sådana kostnader för hälsovård, sjukvård samt företagshälsovård som anges i anvisningarna;

*kostnader i samband med plockning av vilt växande bär och svampar eller kottar till den del kostnaderna inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 §;*

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta på den skattskyldiges eget kapital som har nedlagts i hans förvärvsverksamhet;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning på skuld;

ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (1973:349);

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt 10 kap. plan- och bygglagen (1987:10);

avgift enligt 10 kap. 7 § utlänningslagen (1989:529);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

skadestånd, som grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet eller annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagar, när skadeståndet avser annat än ekonomisk skada;

företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken;

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

kontrollavgift enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföreningsskyldighet enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg;

avgift enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor;

lagringsavgift enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och

<sup>7</sup>Senaste lydelse 1989:545.



kol eller lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet; avgift enligt 18 § lagen (1902:71 s. 1), innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar;

ränta på lånat kapital till den del räntan täcks av sådant statligt bidrag som avses i punkt 7 av anvisningarna till 24 §;

kapitalförlust m. m. i vidare mån än som får ske enligt 36 §.

(Se vidare anvisningarna.)

ränta på lånat kapital till den del räntan motsvaras av sådan eftergift av ränta eller amortering eller täcks av sådant statligt bidrag som avses i punkt 3 av anvisningarna till 19 §;

kapitalförlust m. m. i vidare mån än som särskilt föreskrivs.

(Se vidare anvisningarna.)

### **Inkomst av jordbruksfastighet**

### **Inkomst av näringsverksamhet**

#### 21 §<sup>8</sup>

*Med näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. En privatbostadsfastighet eller en privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet.*

(Se vidare anvisningarna.)

#### 22 §<sup>9</sup>

*Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vad som av näringsverksamheten kommit näringsidkaren till godo på sätt framgår av anvisningarna.*

(Se vidare anvisningarna.)

#### 23 §<sup>10</sup>

*Från intäkt av näringsverksamhet får avdrag göras för kostnader i verksamheten på sätt framgår av anvisningarna.*

(Se vidare anvisningarna.)

<sup>8</sup>Senaste lydelse 1972:741.

<sup>9</sup>Senaste lydelse 1984:1060.

<sup>10</sup>Senaste lydelse 1986:1113.

24 §<sup>11</sup>

(41 § första stycket)

Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. Även inkomst av annan fastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i de fall som angivas i punkt 1 av anvisningarna.

Inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i denna lag.

(Se vidare anvisningarna.)

25 §<sup>12</sup>

(30 §)

Vad som återstår av intäkt av rörelse, sedan avdrag enligt 29 § gjorts och hänsyn tagits till in- och utgående balans, (nettointakten) utgör inkomst av rörelse. Beträffande makar gäller särskilda bestämmelser i anvisningarna till 52 §. (jfr 23 § och 26 §)

Vad som återstår av intäkterna av en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet sedan avdrag gjorts enligt 23 §, hänsyn tagits till in- och utgående balans enligt 24 § och avdrag gjorts enligt 26 § utgör inkomsten av förvärvskällan. Beträffande makar finns särskilda bestämmelser i anvisningarna till 52 §.

26 §<sup>13</sup>

Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av en förvärvskälla medges – med de begränsningar som anges i anvisningarna – avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår.

Avdrag enligt första stycket medges inte i den mån avdrag har medgetts enligt 33 § 3 mom.

Beträffande underskott vid förvärvskällans upphörande gäller vad som sägs i 3 § 13 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

## 27 §

Summan av inkomsterna av olika förvärvskällor inom inkomstslaget näringsverksamhet utgör inkomst av

<sup>11</sup> Senaste lydelse av  
24 § 1 mom. 1984:1060  
24 § 2 mom. 1989:1017.

<sup>12</sup> Senaste lydelse av  
25 § 1 mom. 1984:1054  
25 § 2 mom. 1986:1244  
25 § 3 mom. 1986:473.

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1986:1113.

*näringsverksamhet. Vid summeringen beaktas inte förvärvskälla som visar underskott.*

31 §<sup>14</sup>

Till tjänst hänföres dels allmän eller enskild tjänst eller stadigvarande uppdrag ävensom varje annan fast eller tillfällig arbetsanställning och dels tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, tillfälligt uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvskippte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning, ävensom annan därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur.

Till tjänst räknas anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur, om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Med tjänst likställs rätt till

- a) pension,
- b) livränta, som utgår på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring och inte utgör vederlag vid avyttring av egendom,
- c) ersättning, som i annan form än livränta utgår på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst,
- d) undantagsförmåner, samt
- e) periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, i den mån beloppet inte är undantaget från skatteplikt enligt 19 § och inte heller utgör vederlag vid avyttring av egendom.

(Se vidare anvisningarna.)

## 32 §

*I mom.<sup>15</sup> Till intäkt av tjänst hänförs*

- a) avlöning, arvode, *traktamente*, sportler och annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,
- a) avlöning, arvode och *kostnadsersättning samt* annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,
- b) pension,
- c) sådan livränta som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring med undantag av livränta som utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån det inte är fråga om livränta som avses i d) och inte heller annat följer av 2 mom.,
- d) i fråga om sådan i c) angiven livränta, som utgår till följd av personskada och på vilken 2 mom. inte är tillämpligt, den del av livräntan som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll,
- e) ersättning som utgått i annan form än livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, dock inte ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarkostnader.

<sup>14</sup>Senaste lydelse 1984:498.

<sup>15</sup>Senaste lydelse 1987:1303.

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

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

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

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

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

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

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

*Sådan ersättning på grund av kollektiv avgångsbidragförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare och som bestämmes med hänsyn även till andra omständigheter än den försäkrades levnadsålder och anställningstid räknas endast delvis som intäkt av tjänst på sätt närmare angives i punkt 11 av anvisningarna. Motsvarande gäller i fråga om sådan avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektiv avgångsbidragförsäkring utbetalas av staten till arbetstagare. Även avgångsersättning som utbetalas till arbetstagare som omfattas av s. k. trygghetsavtal räknas endast delvis som intäkt av tjänst på det sätt som angives i punkt 11 av anvisningarna.*

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

3 mom.<sup>16</sup> Såsom intäkt upptages i c k e vad som av s t a t e n anvi-

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

3 mom. Som intäkt tas inte upp kostnadsersättning i form av utlands-

<sup>16</sup>Senaste lydelse 1989:1017.

sats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader med undantag för traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattnings samt resekostnadsersättning. Såsom intäkt upptages således icke:

utlandstillägg och därmed likställda förmåner för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet;

förvaltningskostnadsbidrag och anslag till andra expenser;

å stat uppförd häst- och håtlega; till beställningshavare vid armén utgående hästgottgörelse för egna tjänstehästar;

traktamentsersättning vid resa i tjänsten som varit förenad med övernattnings;

kostnadsersättning för vård av person i enskilt familjehem;

ägande i följd härav skattskyldig icke göra avdrag för underskott, som kan uppkomma därigenom, att sålunda anvisat anslag icke förslår till täckande av därmed avsedda utgifter.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas även på motsvarande kostnadsersättning som anvisats av kommun eller som bekostas av Nordiska ministerrådet i samband med arbete inom ramen för det nordiska tjänstemannautbytet. Bestämmelserna tillämpas vidare – i den omfattning som anges i punkt 7 fjärde stycket av anvisningarna – på kostnadsersättningar som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. Riksskatteverket får också, när skäl föreligger, förklara att reglerna i första stycket skall tillämpas på motsvarande ersättning, som anvisats av annan offentlig institution. Sådant beslut får, när omständigheterna föranleder det, återkallas

tillägg och därmed likställda förmåner såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning, eller däremot svarande förmån för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet. Som intäkt tas inte heller upp kostnadsersättning avseende ökade levnadskostnader och skolavgifter för barn samt förmån av fri bostad som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. Till följd härav medges inte den skattskyldige avdrag för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter.

av riksskatteverket. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, får talan inte föras.

3 a m.o.m.<sup>17</sup> Förmån av fri grupp-  
livförsäkring tas inte upp som intäkt,  
oavsett om förmånen åtnjutits på  
grund av statlig eller på grund av  
kommunal eller enskild tjänst. Har  
sådan förmån åtnjutits på grund av  
enskild tjänst och utgått efter vä-  
sentligt förmånligare grunder än  
som gäller för befattningshavare i  
statens tjänst, skall dock förmånen  
tas upp som intäkt till den del den ut-  
gått efter förmånligare grunder än  
de som gäller för nämnda befatt-  
ningshavare. Förmån av fri grupp-  
sjukförsäkring som åtnjuts enligt  
grunder som fastställts i kollektivav-  
tal mellan arbetsmarknadens huvud-  
organisationer tas inte heller upp  
som intäkt.

3 e m.o.m.<sup>18</sup> Som intäkt tas inte  
upp personalvårdsförmåner. Här-  
med avses förmåner som inte är ett  
direkt vederlag för utfört arbete  
utan *är åtgärder som är avsedda* att  
skapa trivsel i arbetet eller liknande  
eller *som annars* utgår på grund av  
sedvänja inom det yrke eller den  
verksamhet som det är fråga om.

Som personalvårdsförmån räknas dock inte

1. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning,
2. förmåner som inte riktar sig till hela personalen samt
3. andra förmåner som den anställde får åtnjuta utanför arbetsgivarens  
arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betal-  
ningssystem.

4 m.o.m.<sup>19</sup> *Är vid enskild tjänst  
anvisad särskild ersättning för vissa  
med tjänsten förenade kostnader,  
skall denna ersättning redovisas så-  
som intäkt.*

Har skattskyldig på grund av byte  
av verksamhetsort *avflyttat* till ny  
bostadsort och av arbetsgivaren eller  
av allmänna medel *uppburit* särskild

3 a m.o.m. Förmån av fri grupp-  
livförsäkring tas inte upp som intäkt,  
oavsett om förmånen åtnjutits på  
grund av statlig eller på grund av  
kommunal eller enskild tjänst. Har  
sådan förmån åtnjutits på grund av  
enskild tjänst och utgått efter vä-  
sentligt förmånligare grunder än  
som gäller för befattningshavare i  
statens tjänst, skall dock förmånen  
tas upp som intäkt till den del den ut-  
gått efter förmånligare grunder än  
de som gäller för nämnda befatt-  
ningshavare. Förmån av fri grupp-  
sjukförsäkring som åtnjuts enligt  
grunder som fastställts i kollektivav-  
tal mellan arbetsmarknadens huvud-  
organisationer tas inte heller upp  
som intäkt. *Däremot tas som in-  
täkt upp ersättning som utgår på  
grund av sistnämnda försäkring.*

3 e m.o.m. Som intäkt tas inte upp  
personalvårdsförmåner. Härmed av-  
ses förmåner som inte är ett direkt  
vederlag för utfört arbete utan *avser  
enkla åtgärder av mindre värde  
vilka syftar till* att skapa trivsel i ar-  
betet eller liknande eller utgår på  
grund av sedvänja inom det yrke el-  
ler den verksamhet som det är fråga  
om.

4 m.o.m. Har skattskyldig på  
grund av byte av verksamhetsort  
*flyttat* till ny bostadsort och *fått* sär-  
skild ersättning *av sin arbetsgivare*

<sup>17</sup> Senaste lydelse 1987:1303.

<sup>18</sup> Senaste lydelse 1987:1303.

<sup>19</sup> Senaste lydelse 1963:265.

ersättning till bestridande av flyttningskostnad, skall dock sådan ersättning upptagas såsom intäkt allenast i den mån ersättningen utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i statens tjänst.

eller av allmänna medel för flyttningskostnaden, skall ersättningen tas upp som intäkt endast till den del ersättningen utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i statlig tjänst.

## 33 §

*I mom.*<sup>20</sup> Från intäkt av tjänst må avdrag göras för samtliga utgifter, vilka äro att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvitt icke för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som, på sätt i 32 § 3 mom. är sagt, ej skall upptagas såsom intäkt.

Avdrag får i enlighet härmed ske för, bland annat:

avgifter som den skattskyldige i samband med tjänsten erlagt för egen eller efterlevandens pensionering annorledes än genom försäkring;

hyra eller annan kostnad för tjänste- eller arbetslokal, för vilken den skattskyldige haft att själv vidkännas utgift;

kostnad för arbetsbiträde, som den skattskyldige använt för tjänsts utförande och som han själv avlönat;

förlust å medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst redovisningskyldig;

ökad levnadskostnad vid resa i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten som varit förenad med övernattning, där ej, vad angår stats-tjänst, särskild ersättning varit därför anvisad;

ökad levnadskostnad vid resa i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten som varit förenad med övernattning;

färdkostnad vid resa i tjänsten;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för tjänstens fullgörande.

*I fråga om en inkomstgivande självständigt bedriven verksamhet som ej skall hänföras till näringsverksamhet gäller följande. Avdrag får göras för utgifter som är att anse som kostnader för intäktens förvärvande om de betalats under beskattningsåret. Avdrag får också ske för sådana kostnader om de betalats under året före beskattningsåret i den mån de överstiger det årets intäkter. Avdrag får inte ske med större belopp än som motsvarar beskattningsårets intäkt av verksamheten. Underskott av en verksamhet får inte dras av mot överskott i en annan verksamhet.*

*I fråga om rätt till avdrag för ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten gäller 39 § 1 mom.*

Ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten hänförs till inkomst av kapital enligt lagen

<sup>20</sup>Senaste lydelse 1989:1017.

2 mom.<sup>21</sup> Skattskyldig, som haft intäkt av tjänst i form av kontant lön eller sådan annan ersättning, som enligt 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall anses som inkomst av anställning, skall utöver kostnader som avses i punkterna 3 och 7 av anvisningarna anses ha haft utgifter till ett belopp av minst 3 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga tio procent av intäkten avrundat till närmast högre hundratal kronor, och ej heller ensamt eller tillsammans med kostnader som avses i punkterna 3 och 7 av anvisningarna överstiga intäkten.

Vad som återstår av intäkt av tjänst, sedan avdrag enligt 33 § gjorts, utgör inkomst av tjänst.

(1947:576) om statlig inkomstskatt.

2 mom. Skattskyldig, som haft intäkt av tjänst i form av kontant lön eller sådan annan ersättning, som enligt 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall anses som inkomst av anställning, dock inte intäkt av verksamhet som avses i 1 mom. tredje stycket, skall utöver kostnader som avses i 1 mom. tredje stycket och punkterna 3–3 c och 7 av anvisningarna anses ha haft utgifter till ett belopp av minst 4 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga tio procent av intäkten avrundat till närmast högre hundratal kronor, och ej heller ensamt eller tillsammans med kostnader som avses i 1 mom. tredje stycket och nyssnämnda anvisningspunkter överstiga intäkten.

3 mom. Avdrag får göras för underskott av förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet i den mån underskottet överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår.

Ett villkor för avdrag är dock att den skattskyldige under den period som omfattas av beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren redovisat intäkter från verksamheten av någon betydelse. Härvid beaktas även intäkter som hänförs till inkomstlaget tjänst.

#### 34 §

Vad som återstår av intäkt av tjänst, sedan avdrag enligt 33 § och andra stycket gjorts, utgör inkomst av tjänst.

Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av tjänst medges avdrag för underskottet från intäkt av tjänst närmast följande beskattningsår.

<sup>21</sup>Senaste lydelse 1985:1018.



41 §<sup>22</sup>

*Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. Även inkomst av annan fastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i de fall som angivas i punkt 1 av anvisningarna.*

I andra fall än som nu sagts eller som anges i punkt 4 a av anvisningarna skall intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts. Statlig fastighetsskatt skall emellertid anses belöpa på det beskattningsår till vilket skatten hänför sig. *Beträffande avdrag för räntekompensation gäller särskilda bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 39 §.*

*I fråga om inkomst av annan fastighet som inte skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt inkomst av kapital gäller beträffande ränta som har erlagts i förskott att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte kunnat dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp varje år under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.*

42 §<sup>23</sup>

Värdet av bostadsförmån skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund.

*Av 24 § framgår att inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.*

I andra fall än som nu sagts skall intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen (1953:272), anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts. Statlig fastighetsskatt skall emellertid anses belöpa på det beskattningsår till vilket skatten hänför sig.

<sup>22</sup>Senaste lydelse 1987:1203.

<sup>23</sup>Senaste lydelse 1987:1303.

Värdet av produkter, varor eller andra *naturaförmåner*, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas *efter ortens pris*.

Bilförmån och kostförmån värderas enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna.

Värdet av produkter, varor eller andra *förmåner*, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas *till marknadsvärdet*.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 46 §

2 mom.<sup>24</sup> Skattskyldig, som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, får dessutom göra avdrag:

1) för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som inte får dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla, i den utsträckning som framgår av punkt 5 av anvisningarna;

2) för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter som inte får dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla;

3) för obligatoriska avgifter som den skattskyldige, på grund av arbete i ett annat nordiskt land, enligt slutligt fastställt debitering skall betala i överensstämmelse med den konvention som avses i förordningen (1981:1284) om tillämpning av en konvention den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet, om den avgiftsgrundande intäkten tas till beskattning för beskattningsåret i Sverige;

4) för *belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har betalat för eller tillgodoräknats som underhåll av icke hemmavarande barn intill dess barnet fyllt 18 år eller intill dess det fyllt 21 år om det genomgår grundskola, gymnasieskola eller därmed jämförlig grundutbildning, dock högst med 3000 kronor för varje barn;*

6) för avgift som den skattskyldige har betalat under beskattningsåret för annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, som ägs av arbetsgivare, i den omfattning som framgår av punkt 6 av anvisningarna.

Har skattskyldig under beskattningsåret varit skyldig att betala sjömansskatt, medges avdrag för periodiskt understöd, avgift för pensionsförsäkring och *underhållsbidrag*, som anges i första stycket 4) och 6), endast i den mån hänsyn inte tagits till understödet, avgiften eller *underhållsbidraget* vid beräkningen av sjömansskatt.

Har skattskyldig under beskattningsåret varit skyldig att betala sjömansskatt, medges avdrag för periodiskt understöd och avgift för pensionsförsäkring som anges i första stycket 6, endast i den mån hänsyn inte tagits till understödet eller avgiften vid beräkningen av sjömansskatt.

*Avdrag för avgift som avses i första stycket 6 medges endast i den mån avdrag inte får ske från intäkt av särskild förvärvskälla.*

Om skattskyldig varit bosatt här i riket endast under en del av beskatt-

<sup>24</sup>Senaste lydelse 1989:1018.

ningsåret. medges avdrag som nu sagts bara i den mån det belöper på nämnda tid.

*Vid 1991 års taxering medges avdrag med endast 75 procent av det belopp som följer av första stycket 6). Motsvarande gäller för avdrag som yrkas vid nämnda taxering med stöd av punkt 6 fjärde stycket av anvisningarna och avser avgift som erlagts efter den 5 december 1989.*

47 §<sup>25</sup>

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 46 och 46 a §§, utgör taxerad inkomst.

Den taxerade inkomsten avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster av näringsverksamhet och tjänst, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 46 §, utgör taxerad förvärvsinkomst.

Den taxerade förvärvsinkomsten avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

## 48 §

2 mom.<sup>26</sup> Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med 10 000 kronor.

2 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag enligt följande.

*Grundavdraget uppgår till 0,32 basbelopp för taxerad inkomst som inte överstiger 1,86 basbelopp. För taxerad inkomst som överstiger 1,86 men inte 3,04 basbelopp uppgår grundavdraget till 0,32 basbelopp ökat med 25 procent av det belopp varmed den taxerade inkomsten överstiger 1,86 men inte 2,89 basbelopp. För taxerad inkomst som överstiger 3,04 basbelopp uppgår grundavdraget till det belopp som enligt föregående mening utgår vid en taxerad inkomst på 3,04 basbelopp minskat med 10 procent av det belopp varmed den taxerade inkomsten överstiger 3,04 basbelopp, dock lägst till 0,32 basbelopp.*

Har skattskyldig under beskattningsåret uppburit lön eller annan gottgörelse som utgör skattepliktig inkomst enligt lagen (1958:295) om

Har skattskyldig under beskattningsåret uppburit lön eller annan gottgörelse som utgör skattepliktig inkomst enligt lagen (1958:295) om

<sup>25</sup> Senaste lydelse 1986:473.

<sup>26</sup> Senaste lydelse 1986:1113.

sjömansskatt skall grundavdraget minskas med en tolfedel för varje period om trettio dagar för vilken den skattskyldige uppburit beskattningsbar inkomst enligt nämnda lag samt enligt 1 § 2 mom. lagen skattepliktig dagpenning. *Det sålunda beräknade grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.*

3 mom.<sup>27</sup> Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med en tolfedel av 10 000 kronor för varje kalendermånad eller del därav, varunder han varit bosatt här i riket. Härvid gäller bestämmelserna i 2 mom. andra stycket. *Det sålunda beräknade grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.*

sjömansskatt skall grundavdraget minskas med en tolfedel för varje period om trettio dagar för vilken den skattskyldige uppburit beskattningsbar inkomst enligt nämnda lag samt enligt 1 § 2 mom. lagen skattepliktig dagpenning.

*Med basbelopp avses basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring för året före taxeringsåret.*

*Grundavdraget får inte överstiga den skattskyldiges inkomst av aktiv näringsverksamhet och tjänst minskad med avdrag som avses i 46 §. I inkomst av tjänst inräknas därvid inte intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i. Som avdrag enligt 46 § räknas därvid inte avdrag som på grund av dispens enligt punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 46 § grundas på inkomst av passiv näringsverksamhet eller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h.*

*Grundavdraget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.*

3 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med en tolfedel av 0,32 basbelopp för varje kalendermånad eller del därav, under vilken han varit bosatt här i riket, varvid bestämmelserna i 2 mom. tredje – sjätte styckena tillämpas.

4 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret och vars inkomst till inte obetydlig del har utgjorts av folkpension, har rätt att i stället för kommunalt grundavdrag enligt 2 eller 3 mom. få särskilt kommunalt grundavdrag enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna.

*Det särskilda grundavdraget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.*

<sup>27</sup> Senaste lydelse 1986:1113.

50 §<sup>28</sup>

1 mom. Skattskyldigs beskattningsbara inkomst fastställs enligt bestämmelserna i 2 och 3 mom. samt 52 §.

2 mom. För fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med kommunalt grundavdrag. Den beskattningsbara inkomsten skall anges i helt hundratal kronor, så att överskjutande belopp, som inte uppgår till helt hundratal kronor, bortfaller.

Har den skattskyldiges skatteförmåga under beskattningsåret varit väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll av andra närstående än barn, för vilka den skattskyldige varit berättigad till allmänt barnbidrag, eller annan därmed jämförlig omständighet, får den skattskyldiges taxerade inkomst minskas, förutom med kommunalt grundavdrag, med ytterligare ett efter omständigheterna avpassat belopp, dock högst 10 000 kronor. Har skattskyldig på grund av jämkning vid beräkning av sjömansskatt fått avdrag för nedsatt skatteförmåga, skall avdrag, som avses i detta stycke, minskas med det belopp, varmed jämkning medgetts.

Om skattskyldigs inkomst, efter avdrag av därå belöpande skatt, på grund av nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvälad arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller annan därmed jämförlig omständighet understigit vad han kan anses hava behövt till underhåll för sig själv och för make och oförsörjda barn (existensminimum) är den skattskyldige berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Den taxerade förvärvsinkomsten minskad med kommunalt grundavdrag utgör beskattningsbar förvärvsinkomst.

<sup>28</sup>Senaste lydelse av

50 § 1 mom. 1986:1113

50 § 2 mom. prop. 1989/90:74

50 § 3 mom. 1986:1113.

Även skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension, är – om särskilda omständigheter icke föranleda annat – berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Vad i andra stycket sägs om minskning av avdraget med belopp, varmed jämkning erhållits vid beräkning av sjömansskatt, skall också tillämpas i fråga om avdrag enligt tredje och fjärde styckena.

Vad här efter återstår avrundas nedåt till helt hundratal kronor och utgör för skattskyldig, som nu nämnts, beskattningsbar inkomst.

3 mom. För annan skattskyldig än som avses i 2 mom. utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst.

Den beskattningsbara inkomsten avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

#### 52 §

1 mom.<sup>29</sup> Äkta makar, som under beskattningsåret levtt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst.

Avdrag, som i 50 § 2 mom. andra eller tredje stycket sägs, beräknas för vardera maken för sig. Härvid iakttagas att vardera makens skatteförmåga bedömes med hänsyn till makarnas sammanlagda inkomst och förmögenhet samt att avdrag enligt 50 § 2 mom. andra stycket för makarna tillsammans icke må överstiga det högsta belopp som där angives.

Avdrag enligt 50 § 2 mom. fjärde stycket beräknas för vardera maken för sig utan hänsyn tagen till andra makens inkomst. I fråga om jämkning av avdraget enligt bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 50 § skall för vardera maken beaktas värdet av hälften av makarnas sammanlagda skattepliktiga förmögenhet. Vid jämkning som nu sagts skall vidare bortses från sådan förmögenhet, som enligt 8 § lagen (1947:577) om statlig förmögen-

<sup>29</sup>Senaste lydelse 1986:507.

hetsskatt skall räknas in i den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet.

## 53 §

I mom.<sup>30</sup> Skyldighet att erlægga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

*för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:*

för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt

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

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;

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

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

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

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;

för arvode och annan liknande ersättning som uppburits i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats;

för pension enligt lagen (1962: för pension enligt lagen (1962:

<sup>30</sup> Senaste lydelse 1989:1039.

381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 10 000 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna;

*för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet här i riket eller rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket; samt*

*för vinst vid icke yrkesmässig avyttring dels av aktier och andelar i sådana svenska företag som avses i punkt 4 a av anvisningarna till 41 §, dels av konvertibla skuldebrev som utgivits av svenska aktiebolag och dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avses i 35 § 3 mom. första stycket, om överlåtare vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;*

b) dödsbo;

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

(Se vidare anvisningarna.)



2 mom.<sup>31</sup> Inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Motsvarande gäller inkomst hos utländsk juridisk person i fall som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna. I fråga om vad som avses med utländsk juridisk person i denna lag gäller vad som sägs i 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. *Delägare i s.k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.*

3 mom.<sup>32</sup> Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, dödsboet efter honom taxeras såväl för inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne.

För senare beskattningsår än det, då dödsfallet inträffade, tillämpas vad som sägs om dödsbo endast om den avlidne vid sitt frånfälle var bosatt här i riket; i annat fall anses dödsbo som sådan här i riket icke hemmahörande juridisk person som inte skall taxeras till kommunal inkomstskatt.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses därefter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmö-

2 mom. Inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Motsvarande gäller inkomst hos utländsk juridisk person i fall som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna. I fråga om vad som avses med utländsk juridisk person i denna lag gäller vad som sägs i 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. *Bestämmelserna om handelsbolag i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 1 av anvisningarna till 23 § tillämpas dock inte. Ingår i dödsbo sådan egendom som vid dödsfallet var privatbostad,*

<sup>31</sup> Senaste lydelse 1989:1039.

<sup>32</sup> Senaste lydelse 1986:1113.

genhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.

*som avses i 5 §, skall reglerna om privatbostad tillämpas intill utgången av nyss angiven tid om egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad. Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses där efter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmögenhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.*

Om särskilda skäl föreligger, får riksskatteverket på ansökan förklara att dödsbo, som enligt föregående stycke skall behandlas såsom handelsbolag i beskattningshänseende, får taxeras enligt bestämmelserna i andra stycket. Ansökan skall för att kunna upptagas till prövning göras hos riksskatteverket senast under året efter det taxeringsår, då dödsboet första gången skall behandlas som handelsbolag i beskattningshänseende. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat i sådant ärende, får talan inte föras.

54 §<sup>33</sup>

Från skattskyldighet *frikallas:*

a) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag;

b) i utlandet bosatt person:

för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämlikt särskilt stadgande i samma lag:

c) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152):

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan användning som gör att byggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen skall indelas som specialbyggnad, dock ej kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning;

d) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen:

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan egendom och sådan användning som avses i nämnda lagrum;

e) i riket bosatt delägare i dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet är skyldigt att betala inkomstskatt;

f) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg;

<sup>33</sup>Senaste lydelse 1985:362.

för inkomst av anställningen i den omfattning som anges i punkt 3 av anvisningarna.

Av 70 § framgår att personer som där avses är frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster.

(Se vidare anvisningarna.)

#### Anvisningar till 19 §

1.<sup>34</sup> Socialbidrag, begravningshjälp samt underhåll, som har lämnats intagen i kriminalvårdsanstalt eller patient på sjukhus e. d. utgör inte skattepliktig inkomst. Detsamma gäller i fråga om till föreningar influtna medlemsavgifter. Som begravningshjälp behandlas inte tjänstepension avseende tid efter den pensionsberättigades fränfalle.

Med skadeståndsförsäkring förstås försäkring, enligt vilken den försäkrade äger utfå ersättning för skadestånd vartill han är berättigad på grund av personskada (överfallsskydd o. d.).

Ersättning till följd av personskada som utgår i annan form än periodisk utbetalning (engångsbelopp) och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur utgör skattepliktig intäkt såvida icke annat följer av övriga bestämmelser i denna lag.

Om engångsbelopp, som utgår till följd av personskada, utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst, skall dock 40 procent av beloppet avräknas såsom icke skattepliktig del. Uppbär skattskyldig två eller flera sådana engångsbelopp till följd av samma personskada, skall vad som nu har sagts gälla varje sådant belopp. Vad som avräknas från ett eller flera engångsbelopp under beskattningsåret får emellertid – i förekommande fall tillsammans med vad som avräknats tidigare år – för samma personskada sammanlagt icke överstiga femton basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härvid skall avräknad del av ett engångsbelopp uttryckas i det basbelopp, som har fastställts för det år under vilket engångsbeloppet blivit tillgängligt för lyftning.

Utbytes sådan livränta eller del därav, som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, gälla bestämmelserna i föregående stycke beträffande sådant engångsbelopp. Utbytes annan livränta eller del därav, som utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, skall hela engångsbeloppet upptagas såsom skattepliktig intäkt. Sker utbyte, helt eller delvis, av annan livränta än nu sagts mot engångsbelopp, skall beloppet anses utgöra icke skattepliktig intäkt.

Lön, som utgår från arbetsgivare i sådana fall, då denne på grund av 3 kap. 16 § andra eller tredje stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring äger uppbära arbetstagaren tillkommande ersättning från allmän försäkringskassa, är skattepliktig intäkt. För arbetsgivaren är den av honom i nämnda fall uppburna ersättningen från försäkringskassan ävensom annan därifrån uppburen ersättning i anledning av kostnad för den anställdes räkning att betrakta som skattepliktig inkomst, dock att ersättningen icke är skattepliktig för arbetsgivaren, därest den till den anställde utbetalda lönen eller den för honom havda kostnaden utgör för arbetsgivaren icke avdragsgill utgift i förvärvskälla. Ersättning, som annorledes än i form av pension eller annan livränta utbetalas av arbetsgivare vid yrkesskada eller arbetskada i de fall,

<sup>34</sup>Senaste lydelse 1988:359.

då arbetsgivaren står s. k. självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeföräkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, räknas till skattepliktig inkomst enligt de grunder som skulle hava gällt vid försäkring enligt sistnämnda lag.

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från stat eller kommun, som utgår enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning eller omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag. Flyttningsbidrag som lämnas av en arbetsmarknadsmyndighet utgör inte skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Skatteplikt föreligger inte heller för bidrag från en allmän försäkringskassa till handikappade eller föräldrar till handikappade barn för anskaffning eller anpassning av motorfordon. Utgår bidraget till en näringsidkare för näringsverksamheten tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag i *punkt 2 av anvisningarna*.

Kontant arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig intäkt.

Skatteplikt föreligger icke för engångsbidrag som utgår i samband med arbetsplacering som utgör led i arbetsmarknadsstyrelsens omhändertagande av flyktingar.

Skatteplikt föreligger ej heller för bidrag, som stiftelsen Dag Hammar-skjöld's minnesfond till fullföljande av sitt ändamål utgiver för mottagarens utbildning.

*Enligt 46 § 2 mom. första stycket 4) föreligger viss rätt till avdrag för bidrag till barns underhåll. Sådant underhållsbidrag skall icke hänföras till skattepliktig inkomst.*

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från stat eller kommun, som utgår enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning eller omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag. Flyttningsbidrag som lämnas av en arbetsmarknadsmyndighet utgör inte skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Skatteplikt föreligger inte heller för bidrag från en allmän försäkringskassa till handikappade eller föräldrar till handikappade barn för anskaffning eller anpassning av motorfordon. Utgår bidraget till en näringsidkare för näringsverksamheten tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag i *punkt 9 av anvisningarna till 22 §*.

*3. Eftergivet belopp av ränta eller amortering på statliga lån till bostadshus skall inte tas upp som skattepliktig intäkt. Detsamma gäller i fråga om sådant räntebidrag som avses i*

*a) 36–38 §§ bostadsfinansieringsförordningen (1974:946) och punkt 8 av övergångsbestämmelserna till nämnda förordning,*

*b) 33 § bostadslånekungörelsen (1967:552).*

c) 39 och 41 §§ nybyggnadslåneförfordningen för bostäder (1986:692),

d) 38, 40 och 41 §§ ombyggnadslåneförfordningen för bostäder (1986:693),

e) 3 § förfordningen (1986:82) om ränta och amortering m. m. i fråga om vissa statliga tilläggs lån till kulturhistoriskt värdefulla byggnader,

f) 9 § förfordningen (1984:614) om lån för förvärv av vissa fastigheter som har förköpts enligt förköpslagen (1967:868),

g) 6 § förfordningen (1985:352) om lån m. m. för gatukostnadsersättning i vissa fall,

h) 15 § förfordningen (1987:258) om stöd för flerbarnsfamiljer för köp av egnahem,

i) förfordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus,

j) 15 § förfordningen (1977:332) om statligt stöd till energibeparande åtgärder i bostadshus m. m.

till 20 §

1.<sup>35</sup> Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 25 § 1 mom., 33 § och 46 § 2 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 22 §, punkt 9 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §.

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

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

<sup>35</sup> Senaste lydelse 1987:1303.

måltidsutgifter medges normalt inte med större belopp än som motsvarar skäliga utgifter för lunch.

Till kostnader för hälsovård, sjukvård samt företagshälsovård, för vilka avdrag inte medges enligt denna paragraf, räknas

kostnader för hälso- och sjukvård för vilken ersättning inte utges enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring i den mån kostnaderna inte avser antingen sjuk- och tandvårdskostnader som uppkommer vid insjuknande i samband med tjänsteförrättning utomlands eller sjuk- och tandvårdskostnader för anställd som inte är försäkrad enligt lagen om allmän försäkring.

kostnader för företagshälsovård som inte uppfyller villkoren för bidrag enligt förordningen (1985:326) om bidrag till företagshälsovård samt

kostnader för sådan verksamhet som avser rehabilitering eller liknande och som inte bedrivs efter grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

till 21 §<sup>36</sup>

(28 § andra stycket)

Ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar är att anse såsom intäkt av rörelse, såvitt inte royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av fastighet eller av tjänst.

(anv. till 27 § p. 5)

Rörelse anses föreligga om delägare i fåmansföretag eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av rörelse om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheten.

1. Näringsverksamhet anses föreligga om en skattskyldig erhåller ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, såvida inte royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av tjänst.

2. Näringsverksamhet anses föreligga om delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet, under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om verksamheten i företaget hade

<sup>36</sup>Senaste lydelse av

punkt 1 av anvisningarna till 21 § 1972:741

punkt 2 av anvisningarna till 21 § 1972:741

punkt 3 av anvisningarna till 21 § 1979:500

punkt 4 av anvisningarna till 21 § 1984:190

punkt 5 av anvisningarna till 21 § 1983:1007

punkt 6 av anvisningarna till 21 § 1972:741

punkt 7 av anvisningarna till 21 § 1972:741

punkt 8 av anvisningarna till 21 § 1975:259

punkt 9 av anvisningarna till 21 § 1984:190

punkt 10 av anvisningarna till 21 § 1981:295

punkt 12 av anvisningarna till 21 § 1972:741

punkt 13 av anvisningarna till 21 § 1972:741

punkt 14 av anvisningarna till 21 § 1989:232

punkt 15 av anvisningarna till 21 § 1981:1150

punkt 16 av anvisningarna till 21 § 1987:121.

(anv. till 27 § p. 2)

Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet har köpts av ett tomtbolag e. d. eller när förvärvet har avsett mark som enligt detaljplan är avsedd för bebyggelse.

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – fränsett överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst – har avyttrat minst 15 byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet har sålt sammanlagt minst 15 byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, *utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt*. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller an-

drivits av den som avyttrat rättigheten.

3. Tomtrörelse utgör en särskild form av näringsverksamhet.

Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet har köpts av ett tomtbolag e. d. eller när förvärvet har avsett mark som enligt detaljplan är avsedd för bebyggelse.

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – fränsett överlåtelse som avses i 2 § lagen (1990:000) om ersättningsfonder – har avyttrat minst 15 byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet har sålt sammanlagt minst 15 byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den

delar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt har avyttrat minst 15 byggnadstomter. Tomtrörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses inte utgöra tomtrörelse, om inte försäljningen görs av skattskyldig som avses i *första* stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljs byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om inte tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt *andra* stycket anses ha drivit tomtrörelse, inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker inte som tomtrörelse, om inte byggnadstomten ingår i detaljplan eller avyttringen har skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i *första* eller *andra* stycket. Överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst verkar inte avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

*Utan hinder av vad i föregående stycke sagts skall avyttring av byggnadstomt anses utgöra led i tomtrörelse, om nedskrivning av byggnadstomt har skett i rörelsen och nedskrivet belopp inte har återförts till beskattning minst tio år före taxeringsåret.*

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i *andra* stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av

nye ägaren sammanlagt har avyttrat minst 15 byggnadstomter. Tomtrörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses inte utgöra tomtrörelse, om inte försäljningen görs av skattskyldig som avses i *andra* stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljs byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om inte tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt  *tredje* stycket anses ha drivit tomtrörelse, inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker inte som tomtrörelse, om inte byggnadstomten ingår i detaljplan eller avyttringen har skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i *andra* eller  *tredje* stycket. Överlåtelse som avses i 2 § lagen om ersättningsfonder verkar inte avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i  *tredje* stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av



vinsten som belöper på mark inom detaljplan – inte som inkomst av tomtrörelse, om inte avyttringen kan antas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intresse-gemenskap, obehörig skatteförmån. Som skattepliktig intäkt av tomtrörelse räknas likväl belopp varmed egendomens värde har nedskrivits i rörelsen, i den mån nedskrivningen inte har återförts till beskattning tidigare.

Frågan om dödsbos avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedöms på samma sätt som om den avlidne hade verkställt avyttringen.

(anv. till 27 § p. 3)

Fastighet, som förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, utgör omsättningstillgång hos fastighetsägaren, om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget.

Vad i *första* stycket sagts gäller inte om

a) fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i *jordbruk, skogsbruk eller rörelse*, som bedrivs av fastighetsägaren, dennes make eller av fåmansföretag i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare,

b) *förvärvet avser en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make* eller

vinsten som belöper på mark inom detaljplan – inte som inkomst av tomtrörelse, om inte avyttringen kan antas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intresse-gemenskap, obehörig skatteförmån. Som skattepliktig intäkt av tomtrörelse räknas likväl belopp varmed egendomens värde har nedskrivits i rörelsen, i den mån nedskrivningen inte har återförts till beskattning tidigare.

Frågan om dödsbos avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedöms på samma sätt som om den avlidne hade verkställt avyttringen.

4. *Byggnadsrörelse och handel med fastigheter utgör särskilda former av näringsverksamhet.*

Fastighet, som förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, utgör omsättningstillgång hos fastighetsägaren, om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag *eller ett fåmansägt handelsbolag* och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget.

Vad i *andra* stycket sagts gäller inte om

a) fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i *annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning* som bedrivs av fastighetsägaren, dennes make eller av fåmansföretag *eller av fåmansägt handelsbolag* i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare eller

c) förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen.

Har en fastighet, som inte är omsättningstillgång, varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelse, som – direkt eller genom ett handelsbolag – bedrivs av fastighetsägaren, skall värdet av arbetet tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Bedrivs byggnadsrörelsen – direkt eller genom ett handelsbolag – av fysisk person skall dock värdet av dennes eget arbete tas upp som intäkt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Innehar skattskyldig aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehafts av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Vad nu sagts gäller dock endast om

a) företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare.

b) intressegemenskap eljest råder mellan den skattskyldige och företaget eller

c) företaget är ett handelsbolag.

I fall som avses i föregående stycke c) skall – förutom andelen – en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Vad nu sagts gäller dock endast de av bolagets fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts av delägaren.

Skattskyldig, som enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt eller punkt 4 innehar omsättningstillgång, anses bedriva *rörelse*.

b) förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen.

Har en fastighet, som inte är omsättningstillgång, varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelse, som – direkt eller genom ett handelsbolag – bedrivs av fastighetsägaren, skall värdet av arbetet tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Bedrivs byggnadsrörelsen – direkt eller genom ett handelsbolag – av fysisk person skall dock värdet av dennes eget arbete tas upp som intäkt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Innehar skattskyldig aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehafts av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Vad nu sagts gäller dock endast om

a) företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare.

b) intressegemenskap eljest råder mellan den skattskyldige och företaget eller

c) företaget är ett handelsbolag.

I fall som avses i föregående stycke c) skall – förutom andelen – en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Vad nu sagts gäller dock endast de av bolagets fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts av delägaren.

Skattskyldig, som enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt eller punkt 5 innehar omsättningstillgång, anses – *beroende på omständigheterna* – bedriva *byggnadsrörelse eller handel med fastigheter*.

(anv. till 27 § p. 4)

Förvärvar skattskyldig genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död värdepapper, fastighet eller liknande tillgång, som har utgjort omsättningstillgång i *den avlidnes rörelse*, anses tillgången utgöra omsättningstillgång även hos den skattskyldige.

Vad i första stycket sagts gäller endast om

a) den skattskyldige vid tidpunkten för förvärvet själv bedriver *rörelse* i vilken tillgången hade utgjort omsättningstillgång om den hade förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång,

b) den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes *rörelse* eller

c) *annan skattskyldig än som avses under a) och b) förvärvar tillgång, som är nedskriven vid förvärvet, och avstår från att begära avskatning.*

*Med avskatning avses att den skattskyldige tar upp nedskrivningens belopp som intäkt av rörelse för det år då förvärvet ägde rum.*

till 22 §<sup>37</sup>

(anv. till 28 § p. 1 första och andra styckena)

Till intäkt av *rörelse* hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i *rörelsen*. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i *den ifrågavarande förvärvsverk-*

5. Förvärvar skattskyldig genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död värdepapper, fastighet eller liknande tillgång, som har utgjort omsättningstillgång i *näringsverksamhet hos den avlidne*, anses tillgången utgöra omsättningstillgång även hos den skattskyldige.

Vad i första stycket sagts gäller endast om

a) den skattskyldige vid tidpunkten för förvärvet själv bedriver *näringsverksamhet* i vilken tillgången hade utgjort omsättningstillgång om den hade förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång *eller*

b) den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes *verksamhet*.

1. Till intäkt av *näringsverksamhet* hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i *verksamheten*. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i *verksamheten*. Hit

<sup>37</sup>Senaste lydelse av

punkt 1 av anvisningarna till 22 § 1982:323  
 punkt 2 av anvisningarna till 22 § 1981:1150  
 punkt 2 a av anvisningarna till 22 § 1981:1150  
 punkt 3 av anvisningarna till 22 § 1989:1017  
 punkt 4 av anvisningarna till 22 § 1984:1060  
 punkt 5 av anvisningarna till 22 § 1981:295  
 punkt 6 av anvisningarna till 22 § 1989:1017  
 punkt 7 av anvisningarna till 22 § 1979:500  
 punkt 8 av anvisningarna till 22 § 1979:500  
 punkt 9 av anvisningarna till 22 § 1984:1060  
 punkt 11 av anvisningarna till 22 § 1975:259.

samheten. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen låter befintliga varor eller produkter ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas inte hit sådan intäkt, som kan inflyta till den skattskyldige vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse som driftinkomst, t.ex. vid avyttring av personlig löseegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter. Intäkt, som erhålls genom en sådan oberoende av rörelsen gjord avyttring, skall tas upp som intäkt vid beräkning av realisationsvinst enligt 35 och 36 §§. Som skattepliktig intäkt räknas inte statligt avgångsvederlag i form av engångsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.

Till intäkt av rörelse hänförs vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av skepp och luftfartyg m.m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m.

räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:000) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av undel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 §

*1 mom. och 30 § samt av förpliktelser som avses 3 § 1 mom. nämnda lag.*

*Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger.*

*Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 42 §.*

(anv. till 28 § p. 2 första stycket)

*Utdelning på aktier och andelar i ekonomiska föreningar samt ränta räknas som intäkt av rörelse i den mån intäkten influerar från kapital som kan anses tillhöra rörelsen. Som intäkt av rörelse räknas i samma mån utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). (jfr anv. till 21 § p. 9 och anv. till 24 § p. 2 a)*

*2. Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). Ränta och utdelning på sådan andel i ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen ((1947:576) om statlig inkomstskatt utgör intäkt av näringsverksamhet om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet.*

*Som intäkt av näringsverksamhet räknas i fråga om handelsbolag all ränta och utdelning samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 §.*

(anv. till 28 § p. 2 andra stycket)

*I bank- och annan penningrörelse och i försäkringsrörelse är utdelning på aktier och andelar i aktiefonder och ekonomiska föreningar att räkna som intäkt i rörelsen.*

*3. I bank- och annan penningrörelse och i försäkringsrörelse är utdelning på aktier och andelar i aktiefonder och ekonomiska föreningar att räkna som intäkt av näringsverksamhet.*

(anv. till 28 § p. 1 fjärde stycket)

*Avyttras fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse skall värdepappersavdrag som belöper på*

*4. Har en fastighet som utgör omsättningstillgång avyttrats skall medgivna värdepappersavdrag som*

tid före avyttringen återförs till beskattning i rörelsen.

inte har gjorts i räkenskaperna återförs till beskattning i näringsverksamheten.

5. Vid avyttring av en näringsfastighet som inte utgör omsättningsstillgång tas som intäkt upp medgivna avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning, dock inte för beskattningsår då avdraget understigit 3 000 kronor, samt skogsavdrag och avdrag för substansminskning. Som intäkt tas även upp belopp varmed byggnad eller markanläggning på fastigheten har skrivits av i samband med ianspråktagande av ersättningsfond e. d. Vidare tas – för fysisk person och dödsbo – som intäkt upp det belopp för vilket avdrag för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning på fastigheten medgetts under de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret.

Vid avyttring av en sådan bostadsrätt eller aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas – om bostadsrättslägenheten eller den till aktien eller andelen knutna lägenheten inte utgör privatbostad eller omsättningsstillgång – för fysisk person och dödsbo som intäkt upp det belopp för vilket avdrag för värdehöjande reparation och underhåll av lägenheten medgetts under de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret.

Vid avyttring av del av fastighet skall beräkning av belopp som skall tas upp som intäkt grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen.

Med avyttring jämställs sådan överföring av mark m. m. som avses i 25 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt och sådan allframtidsupplåtelse mot engångersättning som avses i andra stycket det nämnda momentet om den innebär upplåtelse av mark, byggnad eller markanläggning.

Belopp som avses i första stycket

första och andra meningarna tas inte upp som intäkt i den mån vederlaget för egendomen – efter avräkning för den del därav som belöper på tillgångar som behandlats som inventarier vid beräkning av värdeminskningsavdrag – understiger det vid beräkning av realisationsvinst enligt lagen om statlig inkomstskatt tillämpliga omkostnadsbeloppet. Detta belopp beräknas vid tillämpning av bestämmelsen i första meningen med bortseende från bestämmelserna i 25 § 5 och 8 mom. nämnda lag.

Reparation och underhåll anses som värdehöjande i den mån den avyttrade egendomen på grund av åtgärderna befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte året före beskattningsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare.

Har i full som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen avdrag erhållits för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar gäller följande vid avyttring av fastighet med byggnad eller markanläggning som har skrivits av vid ianspråktagande av ersättningsfonden. Av det belopp som ianspråktagandet avser tas endast den del upp som intäkt som motsvarar det belopp som tagits upp som intäkt med stöd av bestämmelserna i första och tredje–sjätte styckena vid avyttringen av ursprungsfastigheten.

Bestämmelserna i denna punkt tillämpas också när egendom som här avses övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva om egendomen i och med äganderättsövergången blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet eller privatbostad. Härvid skall anses att egendomen avyttras för en köpskilling motsvarande dess värde. Vad nu sagts gäller också om egendomen är omsättningstillgång och äganderättsövergången sker genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död.

6. Har en näringsfastighet eller del därav under den skattskyldiges inne-

hav övergått till privatbostadsfastighet tillämpas bestämmelserna i punkt 5. Härvid anses egendomen ha avyttrats vid utgången av beskattningsåret för en köpeskilling motsvarande dess värde. Vid tillämpning av punkt 5 fjärde stycket i fall som avses i 25 § 6 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beräknas omkostnadsbeloppet enligt första och andra meningarna i det sistnämnda stycket om inte den skattskyldige begär att beräkningen skall ske enligt tredje mening.

Har en bostadsrättslägenhet som inte utgjort privatbostad ändrat karaktär till privatbostad äger bestämmelserna i första stycket motsvarande tillämpning. Detsamma gäller i fråga om lägenhet som är knuten till sådan aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.

(anv. till 38 § p. 2 andra stycket)

Har bostad eller annan förmån av fastighet tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenkap och är det inte fråga om upplåtelse som avses i tredje stycket, skall värdet av bostaden eller förmånen inte räknas som skattepliktig intäkt för delägaren. Till följd härav får avdrag inte ske, såvitt det inte är fråga om en till rörelse hänförlig utgift, för medlemmens eller delägarens inbetalningar till föreningen eller bolaget eller för andra omkostnader som hänförs sig till innehavet av bostaden eller förmånen.

(anv. till 21 § p. 4 andra stycket)

Värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring som avses i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 22 § och som bekostats av arrendator eller annan nyttjanderättshavare utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder jordäga-

7. Har förmån av fastighet tillkommit näringsidkare i dennes egenkap av medlem av sådan bostadsförening eller delägare i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall värdet av förmånen inte räknas som skattepliktig intäkt för näringsidkaren. Utan hinder härav får avdrag ske för sådana inbetalningar till föreningen eller bolaget som utgör kostnader i näringsverksamheten.

8. Värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring som avses i punkt 15 första stycket av anvisningarna till 23 § och som bekostats av arrendator eller annan nyttjanderättshavare utgör intäkt för fastighetsägaren för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder fastighets-



ren innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av nyttjanderättshavaren. Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av *jordägaren* för förbättringen, utgör ersättningen intäkt av *jordbruksfastighet* för nyttjanderättshavaren.

(anv. till 19 § p. 2)

Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Med näringsbidrag avses också statligt stöd som är förenat med återbetalningsskyldighet om sådan skyldighet uppkommer endast om

a) näringsidkaren inte uppfyller de villkor som har uppställts för stödet,

b) näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet eller

c) eljest något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Som näringsbidrag anses även stöd enligt första stycket som lämnas av kommuner, skattskyldiga som avses i 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag.

Har bidraget använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är utgiften för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt, får den skattskyldige i stället göra avdrag för utgiften vid taxeringen för det år då

*ägaren* innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av nyttjanderättshavaren. Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av *fastighetsägaren* för förbättringen, utgör ersättningen intäkt för nyttjanderättshavaren.

9. Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Med näringsbidrag avses också statligt stöd som är förenat med återbetalningsskyldighet om sådan skyldighet uppkommer endast om

a) näringsidkaren inte uppfyller de villkor som har uppställts för stödet,

b) näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet eller

c) eljest något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Som näringsbidrag anses även stöd enligt första stycket som lämnas av kommuner, skattskyldiga som avses i 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag.

Har bidraget använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är utgiften för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt, får den skattskyldige i stället göra avdrag för utgiften vid taxeringen för det år då

bidraget tas upp som intäkt. Yrkande om detta skall göras i deklARATIONEN för det beskattningsår då yrkande om avdraget annars enligt denna lag först skulle ha framställts. Återbetalas ett bidrag, som har tagits upp som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. *I fråga om andra markanläggningar än täddiken, skogsvägar och sådana som anskaffats av nyttjanderättshavare skall dock såsom anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften för anläggningen minskad med fyra tredjedelar av bidraget.* Är bidraget större än det skattemässiga restvärdet för tillgången utgör skillnaden skattepliktig intäkt. Återbetalas ett näringsbidrag, som har påverkat beräkningen av anskaffningsvärdet i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som har återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen har påverkats. I den mån ett näringsbidrag enligt vad nyss har föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen göra avdrag för den del som sålunda har utgjort skattepliktig intäkt.

Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid tillämpning av 41 § och anvisningarna till nämnda paragraf den del av lagret för vilken anskaffningsvärdet har täckts av bidraget inte medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas ett näringsbidrag, som har använts för anskaffande av lagertillgångar, skall tillgångarnas anskaffningsvärde an-

bidraget tas upp som intäkt. Yrkande om detta skall göras i deklARATIONEN för det beskattningsår då yrkande om avdraget annars enligt denna lag först skulle ha framställts. Återbetalas ett bidrag, som har tagits upp som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. Är bidraget större än det skattemässiga restvärdet för tillgången utgör skillnaden skattepliktig intäkt. Återbetalas ett näringsbidrag, som har påverkat beräkningen av anskaffningsvärdet i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som har återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen har påverkats. I den mån ett näringsbidrag enligt vad nyss har föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen göra avdrag för den del som sålunda har utgjort skattepliktig intäkt.

Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid tillämpning av 24 § och anvisningarna till nämnda paragraf den del av lagret för vilken anskaffningsvärdet har täckts av bidraget inte medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas ett näringsbidrag, som har använts för anskaffande av lagertillgångar, skall tillgångarnas anskaffningsvärde an-

ses ha ökat med det återbetalade beloppet.

Skall ett näringsbidrag, som har uppburits ett visst beskattningsår, användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår skall på yrkande av den skattskyldige tillämpningen av bestämmelserna i fjärdesjätte styckena uppskjutas till taxeringen för det senare beskattningsåret.

Har stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör näringsbidrag lämnats till en näringsidkare för näringsverksamheten från en givare som nämns i första eller andra stycket gäller, såvida återbetalningsskyldigheten helt eller delvis efterges, följande. Det eftergivna beloppet skall inte utgöra skattepliktig inkomst om stödet har använts för en utgift som inte varit avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. Har stödet däremot använts för en utgift som varit avdragsgill skall det eftergivna beloppet utgöra skattepliktig intäkt. Har stödet använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, får den skattskyldige vid taxeringen för det år då det eftergivna beloppet skall tas upp som intäkt, utöver ordinarie avskrivning, göra ett extra värdeminskningssavdrag motsvarande det eftergivna beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga tillgångens skattemässiga restvärde. Kan den skattskyldige inte visa vad ett visst skuldbelopp har använts till, skall det anses ha använts till direkt avdragsgilla kostnader.

(anv. till 21 § p. 12)

Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sitt jordbruk räknas som intäkt av jordbruksfastighet. Vederlaget räknas dock icke som skattepliktig intäkt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till *sitt* jordbruk eller va-

ses ha ökat med det återbetalade beloppet.

Skall ett näringsbidrag, som har uppburits ett visst beskattningsår, användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår skall på yrkande av den skattskyldige tillämpningen av bestämmelserna i fjärdesjätte styckena uppskjutas till taxeringen för det senare beskattningsåret.

Har stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör näringsbidrag lämnats till en näringsidkare för näringsverksamheten från en givare som nämns i första eller andra stycket gäller, såvida återbetalningsskyldigheten helt eller delvis efterges, följande. Det eftergivna beloppet skall inte utgöra skattepliktig inkomst om stödet har använts för en utgift som inte varit avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. Har stödet däremot använts för en utgift som varit avdragsgill skall det eftergivna beloppet utgöra skattepliktig intäkt. Har stödet använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, får den skattskyldige vid taxeringen för det år då det eftergivna beloppet skall tas upp som intäkt, utöver ordinarie avskrivning, göra ett extra värdeminskningssavdrag motsvarande det eftergivna beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga tillgångens skattemässiga restvärde. Kan den skattskyldige inte visa vad ett visst skuldbelopp har använts till, skall det anses ha använts till direkt avdragsgilla kostnader.

10. Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sitt jordbruk räknas som intäkt *utom* när det *utgår* till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till *jordbruket* eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han *inte* upphört med jordbruket.

rit berättigad att få sådant bidrag, om han *icke* upphört med jordbruket. (jfr anv. till 28 § p. 1 första stycket)

(anv. till 28 § p. 9)

Sjukpenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt av sjukpenningen grundas på inkomst, som hänför sig *rörelse och för sig eller tillsammans med annan sjukpenninggrundande inkomst uppgår till 6 000 kronor eller högre belopp för år*. Till intäkt av *rörelse hänföres* under nämnda *förutsättningar* också ersättning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare. (jfr anv. till 21 § p. 14 och anv. till 24 § p. 9)

(anv. till 28 § p. 11)

Förmån av sådan fri grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetskada som fastställts enligt grunderna i ett år 1983 träffat avtal mellan Sveriges fiskares riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt utgör inte skattepliktig intäkt. Detsamma gäller för motsvarande förmåner som fastställts enligt grunderna i ett år 1986 träffat avtal mellan Svenska samernas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt. *Av 19 § framgår att ej heller ersättning som – i annan form än pension eller livränta – utgår på grund av sådan livförsäkring eller sjukförsäkring räknas som skattepliktig intäkt. Ersättning enligt sådan trygghetsförsäkring som nyss nämnts utgör dock skattepliktig intäkt av rörelse utom, såvitt avser trygghetsförsäkring som avses i första meningen, till den del ersättningen utgår under de första tredtio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och inte överstiger för insjuknandedagen 30*

11. Sjukpenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt om sjukpenningen grundas på inkomst, som hänför sig till *näringsverksamhet*. Till intäkt *hänföres* under nämnda *förutsättning* också ersättning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare.

12. Förmån av sådan fri grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada som fastställts enligt grunderna i ett år 1978 träffat avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt och i ett år 1983 träffat avtal mellan Sveriges fiskares riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt utgör inte skattepliktig intäkt. Detsamma gäller för motsvarande förmåner som fastställts enligt grunderna i ett år 1986 träffat avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund på ena sidan och vederbörande försäkringsanstalt på den andra sidan och i ett år 1986 träffat avtal mellan Svenska samernas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt. Ersättning som utgår på grund av sådan avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring utgör intäkt av *näringsverksamhet*.

*kronor och för övriga tjugonio dagar 6 kronor för dag. (jfr anv. till 21 § p. 16)*

(anv. till 28 § p. 10)

Till intäkt av rörelse räknas avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt 9 a av anvisningarna till 29 § samt – i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av *nettointäkten av rörelsen* – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter. (jfr anv. till 21 § p. 15)

(anv. till 18 § p. 6)

Har sådan speciell skatt, avgift eller ränta, för vilken avdrag åtnjutits i förvärvskälla vid tidigare års taxering, restituerats, avkortats eller avskrivits, utgör det restituerade, avkortade eller avskrivna beloppet intäkt i den förvärvskälla där avdraget åtnjutits.

(28 § fjärde–åttonde styckena)

Sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som arbetsgivare uppburit från pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt av rörelse, om avdrag för avsättning till stiftelsen medgivits vid beräkning av *nettointäkt av rörelse*.

Vederlag, som arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvaret för pensionsutfästelse i samband med övertagande av rörelse räknas som intäkt av rörelsen.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. pensions-skuld under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning, skall han enligt 2 kap. 23 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter, under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensions-åtaganden, redovisa vad som avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt punkt 2 d jämfört med punkt 2 e av anvisningarna till 29 § denna lag. Är vad som sålunda skall redovisas mindre än motsvarande belopp vid

13. Till intäkt räknas avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § samt – i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av *inkomsten av förvärvskällan* – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter.

14. Har sådan speciell skatt, avgift eller ränta, för vilken avdrag åtnjutits i förvärvskälla vid tidigare års taxering, restituerats, avkortats eller avskrivits, utgör det restituerade, avkortade eller avskrivna beloppet intäkt i den förvärvskälla där avdraget åtnjutits.

15. Sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som arbetsgivare uppburit från pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt, om avdrag för avsättning till stiftelsen medgetts.

Vederlag, som arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvaret för pensionsutfästelse i samband med övertagande av näringsverksamhet räknas som intäkt.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. pensions-skuld under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning, skall han enligt 2 kap. 23 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter, under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensions-åtaganden, redovisa vad som avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt punkt 20 d jämfört med punkt 20 e av anvisningarna till 23 § denna lag. Är vad som sålunda skall redovisas mindre än motsvarande belopp

utgången av föregående beskattningsår, räknas skillnaden som intäkt av rörelse. Finns disponibla pensionsmedel vid utgången av beskattningsåret, får nyssnämnda intäkt dock beräknas lägst till summan av avdragsgill avsättning under året till pensionsstiftelse och avdragsgill avgift under året för pensionsförsäkring – varvid dock beaktas endast avsättning eller avgift avseende pensionsåtaganden som redovisas under särskild underrubrik – samt en tiondel av disponibla pensionsmedel vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Räknas disponibla pensionsmedel som intäkt enligt närmast föregående punkt, skall senare minskningar av vad som redovisas under särskild underrubrik motsvarande vad som sålunda tagits till beskattning icke räknas som intäkt.

Upphör arbetsgivare med sin *rörelse*, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt *av rörelse* det beskattningsår då *rörelsen* upphörde. Går arbetsgivare i likvidation eller skiftas dödsbo efter arbetsgivare, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades eller skiftet ägde rum.

Med disponibla pensionsmedel avses vad som redovisas för beskattningsårets ingång under särskild underrubrik jämte förmögenheten i pensionsstiftelse, som tryggar de pensionsåtaganden som redovisas under särskild underrubrik, vid beskattningsårets utgång minskat med arbetsgivarens pensionsreserv vid beskattningsårets utgång för sådant pensionsåtagande i den mån det ej är tryggt genom pensionsförsäkring jämte vid sistnämnda tidpunkt kvarstående medel i stiftelsen för vilka avdrag vid avsättningen icke åtnjuts. Stiftelsens förmögenhet skall härvid beräknas enligt de grunder som gäller vid beräkning av stiftelses förmögenhet enligt lagen (1947:577)

vid utgången av föregående beskattningsår, räknas skillnaden som intäkt. Finns disponibla pensionsmedel vid utgången av beskattningsåret, får nyssnämnda intäkt dock beräknas lägst till summan av avdragsgill avsättning under året till pensionsstiftelse och avdragsgill avgift under året för pensionsförsäkring – varvid dock beaktas endast avsättning eller avgift avseende pensionsåtaganden som redovisas under särskild underrubrik – samt en tiondel av disponibla pensionsmedel vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Räknas disponibla pensionsmedel som intäkt enligt närmast föregående punkt, skall senare minskningar av vad som redovisas under särskild underrubrik motsvarande vad som sålunda tagits till beskattning icke räknas som intäkt.

Upphör arbetsgivare med sin *verksamhet*, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt *det beskattningsår* då *verksamheten* upphörde. Går arbetsgivare i likvidation eller skiftas dödsbo efter arbetsgivare, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades eller skiftet ägde rum.

Med disponibla pensionsmedel avses vad som redovisas för beskattningsårets ingång under särskild underrubrik jämte förmögenheten i pensionsstiftelse, som tryggar de pensionsåtaganden som redovisas under särskild underrubrik, vid beskattningsårets utgång minskat med arbetsgivarens pensionsreserv vid beskattningsårets utgång för sådant pensionsåtagande i den mån det ej är tryggt genom pensionsförsäkring jämte vid sistnämnda tidpunkt kvarstående medel i stiftelsen för vilka avdrag vid avsättningen icke åtnjuts. Stiftelsens förmögenhet skall härvid beräknas enligt de grunder som gäller vid beräkning av stiftelses förmögenhet enligt lagen (1947:577)

om statlig förmögenhetsskatt. Disponibla pensionsmedel skall dock icke upptagas till högre belopp än som motsvarar vad som redovisas för beskattningsårets ingång under särskild underrubrik. (jfr anv. till 21 § p. 4 tredje och fjärde styckena och anv. till 24 § p. 8)

om statlig förmögenhetsskatt. Disponibla pensionsmedel skall dock icke upptagas till högre belopp än som motsvarar vad som redovisas för beskattningsårets ingång under särskild underrubrik.

*16. Är för fysisk person eller dödsbo förvärvskällans kapitalunderlag, beräknat enligt 4 och 6 §§ lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv, negativt tas som intäkt upp ett belopp motsvarande statslåneräntan vid beskattningsårets ingång multiplicerat med det negativa kapitalunderlaget (räntefördehning).*

*I fråga om dödsbon som behandlas som handelsbolag beräknas först ett kapitalunderlag för dödsboet med tillämpning av bestämmelserna i 4 och 6 §§ lagen om skatteutjämningsreserv. Är underlaget negativt fördelas intäkten enligt första stycket på delägarna efter storleken av varje delägars andel i boets inkomst.*

*Bestämmelserna i första stycket gäller också delägare i handelsbolag för vilken andelen i bolaget inte utgör omsättningsstillgång. Till grund för beräkningen av underlaget för räntefördelning ligger dock inte kapitalunderlaget i bolaget utan handelsbolagsandelens justerade ingångsvärde vid beskattningsårets ingång enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Innehar handelsbolaget direkt eller genom förmedling av annat eller andra handelsbolag fastigheter eller tillgångar som avses i 26 § 1 mom. nämnda lag minskas det justerade ingångsvärdet i den mån en värdering av tillgångarna enligt 6 § lagen om skatteutjämningsreserv ger ett lägre värde än en värdering enligt 5 § samma lag. Av skillnadsbeloppet skall så stor del dras från det justerade ingångsvärdet som svarar mot delägens andel av handelsbolagets inkomst. Redovisar delägare inkomst från bolaget i flera förvärvskällor skall intäkten i första hand tas*

upp i förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet.

Vid räntefördelningen bortses från negativt underlag upp till 50 000 kronor (fribeloppet). Skall för den skattskyldige beräknas mer än ett underlag för räntefördelning får det sammanlagda fribeloppet inte överstiga 50 000 kronor. I fråga om skattskyldiga som avses i första och tredje styckena bortses vidare från negativt underlag som motsvaras av underskott i förvärvskällan föregående beskattningsår i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 33 § 3 mom.

Att ett mot intäkten svarande avdrag får göras vid beräkning av inkomst av kapital framgår av 3 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

till 23 §

1. Kostnaderna i en näringsverksamhet består bl.a. av kostnader för personal, anskaffande av varor samt reparation, underhåll och värdeminskning av anläggningstillgångar. Till kostnad i näringsverksamhet hänförs även räntor på lån för anskaffande av inventarier m.m., näringsfastighet och sådan andel i ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet.

I fråga om handelsbolag räknas räntor på lån som kostnad i näringsverksamheten även när detta inte följer av första stycket. Utgifter i ett handelsbolag för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri anses inte som kostnad i verksamheten.

(anv. till 29 § p. 1 andra stycket)

Har den skattskyldige i rörelse, som har utövats av honom, för förädling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen inte använd fastighet, skall, som

2. Har den skattskyldige i en viss förvärvskälla tillgodogjort sig varor, tillgångar som avses i punkt 1 andra och tredje styckena av anvisningarna till 22 § eller tjänster från en annan av honom bedriven förvärvskälla, får det värde som enligt tredje och fjärde styckena nämnda anvisningspunkt



*Nuvarande lydelse*

*framgår av 21 och 24 §§, värdet av sådana produkter eller råämnen i vissa fall tas upp som intäkt av fastigheten. I sådant fall får samma värde dras av som omkostnad i rörelsen. Detta gäller också, om han i rörelsen har tillgodogjort sig produkter av annan av honom utövad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla. (jfr anv. till 21 § p. 7)*

(anv. till 29 § p. 17)

*Lika med kostnader för reparation och underhåll behandlas i avdragshänseende kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som äro normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omDispositionering av lokaler. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, såsom då en verkstadsbyggnad ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, äro dock ej att jämställa med reparation och underhåll. (jfr anv. till 22 § p. 1 andra stycket och anv. till 25 § p. 4 andra stycket)*

(anv. till 39 § p. 5)

*Avdrag såsom för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt 7 av anvisningarna till 24 §. Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.*

(25 § 2 mom. första stycket b)

Avdrag får *icke* göras för:

— — —

*b) kostnad för reparation och underhåll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken genom preliminärt eller slutligt beslut lån eller bidrag beviljats enligt bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), förordningen (1977:332) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i bostadshus m.m., kungörelsen (1974:255) om tilläggs-lån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse, kungörelsen (1962:538)*

*Föreslagen lydelse*

*skall tas upp som en intäkt i den förvärvskällan behandlas som en utgift i den förnämnda förvärvskällan.*

*3. Avdrag som för reparation och underhåll får göras för kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som kan normalt påräknas i den bedrivna verksamheten, som upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omDispositionering av lokaler. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för att i stället användas för ett helt annat ändamål, hänförs inte till reparation och underhåll.*

*4. Avdrag som för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt 3 av anvisningarna till 19 §. Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.*

*Avdrag får inte göras för kostnad för reparation och underhåll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken genom preliminärt eller slutligt beslut lån eller bidrag beviljats enligt bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), förordningen (1977:332) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i bostadshus m.m., kungörelsen (1974:255) om tilläggs-lån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse, kungörelsen (1962:538) om förbättrings-lån, bostadslånekungörelsen*

om förbättringslån, bostadslånekungörelsen (1967:552) eller ombyggnadslåneförordningen för bostäder (1986:693), till den del kostnaden för reparation och underhåll tillsammans med ombyggnadskostnaden inte överstiger den i låne- eller bidragsärendet godkända kostnaden, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken bidrag har beviljats enligt förordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus, till den del kostnaden inte överstiger den i bidragsärendet beräknade kostnaden.

(anv. till 25 § p. 8 andra stycket)

*I fråga om kostnad för reparation och underhåll som avses i 25 § 2 mom. första stycket b) gäller följande.* Beviljas vid ärendets slutliga avgörande hos länermyndigheten inte sådant lån eller bidrag som där avses eller begränsas långivningen till att avse bara visst slag av ombyggnadsarbeten och skall på grund härav avdrag medges för kostnad för reparation och underhåll, får sådant avdrag ske efter den skattskyldiges eget val för det beskattningsår då slutligt beslut meddelas i låneärendet eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa år på sätt den skattskyldige önskar. Har värdeminskingsavdrag enligt bestämmelserna i punkt 2 a av anvisningarna tidigare medgivits skall motsvarande belopp avräknas från de kostnader, för vilka avdrag får ske enligt vad nyss sagts. Underlaget för beräkning av värdeminskingsavdrag skall därvid minskas med belopp motsvarande det på vilket avdraget beräknats.

(anv. till 25 § p. 8 tredje stycket)

Innehär det nya beslutet att lån eller bidrag beviljas med högre belopp än som följer av det tidigare beslutet, eller ändras det tidigare beslutet på sådant sätt att avdrag för reparation eller underhåll för tidigare be-

(1967:552) eller ombyggnadslåneförordningen för bostäder (1986:693), till den del kostnaden för reparation och underhåll tillsammans med ombyggnadskostnaden inte överstiger den i låne- eller bidragsärendet godkända kostnaden, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken bidrag har beviljats enligt förordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus, till den del kostnaden inte överstiger den i bidragsärendet beräknade kostnaden.

Beviljas vid ärendets slutliga avgörande hos länenmyndigheten inte sådant lån eller bidrag som nyss nämnts eller begränsas långivningen till att avse bara visst slag av ombyggnadsarbeten och skall på grund härav avdrag medges för kostnad för reparation och underhåll gäller följande. Har värdeminskingsavdrag enligt bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna tidigare medgetts skall motsvarande belopp avräknas från de kostnader, för vilka avdrag får ske enligt vad nyss sagts. Underlaget för beräkning av värdeminskingsavdrag skall därvid minskas med belopp motsvarande det på vilket avdraget beräknats.

Innehär det nya beslutet att lån eller bidrag beviljas med högre belopp än som följer av det tidigare beslutet, eller ändras det tidigare beslutet på sådant sätt att avdrag för reparation eller underhåll för tidigare be-

skattningsår av annat skäl medgivits med för högt belopp, skall därav föranledda tillägg till den för tidigare år fastställda inkomsten och övriga ändringar i stället vidtagas för det beskattningsår under vilket det nya beslutet om lån eller bidrag meddelats.

(25 § 2 mom. första stycket c)

Avdrag får *icke* göras för

---

c) kostnad för reparation och underhåll av sådan fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller indirekt genom handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (andelshus), i den mån den på delägare belöpande delen av kostnaden överstiger hans andel av tio procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret,

(anv. till 29 § p. 7)

Utgifter för anskaffande av en byggnad, som är avsedd för användning i ägarens rörelse, dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades.

I en byggnads anskaffningsvärde inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål (byggnadsinventarier). I enlighet härmed räknas som byggnadsinventarier i en industribyggnad tillgångar avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport som t.ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e.d., samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som

skattningsår av annat skäl medgivits med för högt belopp, skall därav föranledda tillägg till den för tidigare år fastställda inkomsten och övriga ändringar i stället vidtagas för det beskattningsår under vilket det nya beslutet om lån eller bidrag meddelats.

5. Avdrag får *inte* göras för kostnad för reparation och underhåll av sådan fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller indirekt genom handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (andelshus), i den mån den på delägare belöpande delen av kostnaden överstiger hans andel av tio procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret.

6. Utgifter för anskaffande av en byggnad dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades.

I anskaffningsvärdet för en byggnad som är avsedd för annat ändamål än bostadsändamål inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna driften (byggnadsinventarier). I enlighet härmed räknas som byggnadsinventarier i jordbruk sådana tillgångar som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölk-

t.ex. särskilda fundament. Som byggnadsinventarier räknas vidare ledningar för vatten, avlopp m.m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. Som byggnadsinventarier i en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinnredning, rulltrappor m.m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning för rörelseändamål som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar rörelseändamålet respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till rörelseändamålet. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

*ningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. Som byggnadsinventarier räknas också sådana tillgångar som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. I en industribyggnad räknas som byggnadsinventarier tillgångar avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport som t.ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e.d., samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som t.ex. särskilda fundament. Som byggnadsinventarier räknas vidare ledningar för vatten, avlopp m.m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. Som byggnadsinventarier i en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinnredning, rulltrappor m.m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar driften respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till*

I fråga om byggnadsinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 3–5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Av punkt 16 tredje stycket framgår att utgifter för vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad. Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av vederlaget för fastigheten – i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken – belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnaden kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnaden erhålls. Om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaden jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade anskaffningsvärdet jämkas. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgo-

byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om byggnadsinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 12–14 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Av punkt 7 tredje stycket framgår att utgifter för vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 8 av anvisningarna till 22 § utgör intäkt av näringsverksamhet för fastighetsägaren. Till anskaffningsvärdet hänförs vidare utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i punkt 4 eller 5 och för vilka bidrag inte har utgått. Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Har byggnader förvärvats tillsammans med den mark på vilka de är belägna, anses så stor del av vederlaget för fastigheten – i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken – belöpa på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för

doräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

*Har en investeringsreserv e. d. eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.*

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förra ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även till detta. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om en byggnad för utnyttjande av en begränsad

byggnader erhålls. *Det sammanlagda anskaffningsvärdet för byggnaderna får jämkas om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaderna jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som har förvärvats.* Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förra ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för verksamheten begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även till detta. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om en byggnad för utnyttjande av en be-

malmfyndighet eller då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i *rörelse*, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av *jordägaren*.

Utrangeras en i *rörelse* använd byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e.d. i samband med utrangeringen. (jfr anv. till 22 § p. 3 och anv. till 25 § p. 2a)

(anv. till 29 § p. 16)

Utgifter för anskaffande av *sådana markanläggningar* på fastighet, avsedd för användning i ägarens *rörelse*, som *avses i andra stycket*, dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av *sjätte stycket*, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 5 procent för år räknat av *tre fjärdedelar av anläggningens anskaffningsvärde*. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare

gränsad malmfyndighet eller då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i *verksamhet*, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av *fastighetsägaren*.

*Har en byggnad varit att hänföra till privatbostad under tidigare beskattningsår skall avdrag för värdeminskning anses ha medgetts med 1,5 procent av anskaffningsvärdet för varje sådant beskattningsår.*

Utrangeras en byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e.d. i samband med utrangeringen.

7. Utgifter för anskaffande av *en markanläggning* på *en fastighet*, avsedd för användning i ägarens *näringsverksamhet*, dras – om annat inte följer av *punkt 8 andra stycket* – av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av *andra eller femte stycket*, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till *10 procent* för år räknat av *anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar* och till 5 procent för år räknat av *anskaffningsvärdet av andra markanläggningar*. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare

har funnits på fastigheten, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e.d. samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e.d.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i rörelse eller sådana inventarier som används för viss verksamhet såsom fundament e.d., industrispår, traversbanor samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. (markinventarier). Till markinventarier hänförs också stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till

har funnits på fastigheten, uppförande av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e.d., täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e.d. Till anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs även värdet av en markanläggning som enligt punkt 8 av aviseringarna till 22 § utgör intäkt av näringsverksamhet för fastighetsägaren. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet eller sådana inventarier som används för viss verksamhet såsom fundament e.d., industrispår, traversbanor, gödselbussäng som är belägen utanför djurstall, urinbrunn eller liknande anordning samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. (markinventarier). Till markinventarier hänförs också stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet



den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 3–5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

*Har en investeringsreserv e. d. eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet.*

Övergår en rörelsefastighet till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskingsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förra ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av *det avskrivningsbara* anskaffningsvärdet för vilken han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna *rörelsen* läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare. (jfr anv. till 22 § p. 4)

(anv. till 29 § p. 1 tredje stycket)

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för *yrkesmässig* frukt- eller bärödling får efter den

hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 12–14 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Övergår en *fastighet* till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskingsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förra ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av anskaffningsvärdet för vilken han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna *verksamheten* läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare.

*Har en markanläggning tillhört privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår skall avdrag för värdeminskning anses ha medgetts för varje sådant beskattningsår.*

8. Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för frukt- eller bärödling får efter den skattskyl-

*Nuvarande lydelse*

skattskyldiges eget val dras av antingen *i sin helhet det år då inköpet eller planteringen har ägt rum* eller genom årliga värdeminskingsavdrag. Värdeminskingsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskingsavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt *16 sjätte* och *sjunde* styckena skall tillämpas. (jfr anv. till 22 § p. 1 tredje stycket)

(anv. till 22 § p. 7)

Avdrag på grund av avyttring av skog medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av jordbruksfastighet. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt 8 föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter *i förvärvskällan eller för eget bruk eller i annan av honom bedriven verksamhet*.

Fysisk person får under innehavstiden avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxe-

*Föreslagen lydelse*

diges eget val dras av antingen *omedelbart* eller genom årliga värdeminskingsavdrag. Värdeminskingsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskingsavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 7 *femte* och *sjätte* styckena skall tillämpas.

*Avdrag får göras omedelbart för utgifter för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk.*

9. Avdrag på grund av avyttring av skog *på jordbruksfastighet (skogsavdrag)* medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av jordbruksfastighet. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt 10 föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter *för eget bruk eller i annan förvärvskälla*.

Fysisk person får under innehavstiden avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxe-

ringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.

Har fysisk person förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar han genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt att förväret utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv), medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförväret.

Dödsbo får, såvitt gäller fastighet som vid dödsfallet ägdes av den avlidne, avdrag enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne.

Har fastigheten förvärvats av juridisk person medges avdrag under innehavstiden med högst 25 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten. Vad som sägs i detta stycke gäller dock inte dödsbo i sådant fall som avses i det föregående stycket.

I fråga om handelsbolag och dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, beräknas avdraget för bolaget respektive boet.

Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det

ringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.

Har fysisk person förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar han genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt att förväret utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv), medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförväret.

Dödsbo får, såvitt gäller fastighet som vid dödsfallet ägdes av den avlidne, avdrag enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne.

Har fastigheten förvärvats av juridisk person medges avdrag under innehavstiden med högst 25 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten. Vad som sägs i detta stycke gäller dock inte dödsbo i sådant fall som avses i det föregående stycket.

I fråga om handelsbolag och dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, beräknas avdraget för bolaget respektive boet.

Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det

att all skogsmark, som ingår i förvärvskällan, har förvärvats av ny ägare.

Avdrag medges vid taxeringen endast med helt hundratal kronor och inte med lägre belopp än 5 000 kronor. Bedrivs skogsbruk i form av enkelt bolag eller under samäganderätt får dock, såvida ett för hela den gemensamt bedrivna verksamheten beräknat avdrag hade uppgått till minst 5 000 kronor, avdraget för varje delägare uppgå till lägst 1 000 kronor.

(anv. till 22 § p. 8)

Har *fastighet* förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses – om annat ej följer av detta stycke eller tredje stycket sista meningen – som anskaffningsvärde så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts den skattskyldige överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått honom.

I fråga om rationaliseringsförvärv får i anskaffningsvärdet, förutom vederlaget för skog och skogsmark, också inräknas den del av övriga kostnader med anledning av förvärvet som belöper på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Har fastighet förvärvats genom annat fång än som sägs i första stycket gäller följande. Omfattar förvärvet all skogsmark i den föregående ägarens förvärvskälla, övertar den nye ägaren den föregående

att all skogsmark, som ingår i förvärvskällan, har förvärvats av ny ägare.

Avdrag medges vid taxeringen endast med helt hundratal kronor och inte med lägre belopp än 15 000 kronor. Bedrivs skogsbruk i form av enkelt bolag eller under samäganderätt får dock, såvida ett för hela den gemensamt bedrivna verksamheten beräknat avdrag hade uppgått till minst 15 000 kronor, avdraget för varje delägare uppgå till lägst 3 000 kronor.

10. Har *jordbruksfastighet* förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses – om annat ej följer av detta stycke eller tredje stycket sista meningen – som anskaffningsvärde *enligt punkt 9* så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts den skattskyldige överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått honom.

I fråga om rationaliseringsförvärv får i anskaffningsvärdet, förutom vederlaget för skog och skogsmark, också inräknas den del av övriga kostnader med anledning av förvärvet som belöper på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Har fastighet förvärvats genom annat fång än som sägs i första stycket gäller följande. Omfattar förvärvet all skogsmark i den föregående ägarens förvärvskälla, övertar den nye ägaren den föregående

ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Omfattar förvärvet endast en del av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för den nye ägaren så stor del av den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan vid förvärvstillfället. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, får den nye ägaren dock inte något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om ett företag har förvärvat fastigheten från ett annat företag inom samma koncern.

Skattskyldig, som har förvärvat fastighet på sätt som anges i det föregående stycket, skall vid tillämpning av punkt 7 anses ha medgetts avdrag med det belopp varmed hans anskaffningsvärde vid förvärvstillfället överstigit hans gällande ingångsvärde.

Har del av den skattskyldiges skogsmark förvärvats av ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, reduceras dock inte den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskas på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Skall ersättning för skog och skogsmark beskattas enligt punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 §, anses vid tillämpningen av det föregående stycket

ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Omfattar förvärvet endast en del av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för den nye ägaren så stor del av den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan vid förvärvstillfället. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, får den nye ägaren dock inte något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om ett företag har förvärvat fastigheten från ett annat företag inom samma koncern.

Skattskyldig, som har förvärvat fastighet på sätt som anges i det föregående stycket, skall vid tillämpning av punkt 9 anses ha medgetts avdrag med det belopp varmed hans anskaffningsvärde vid förvärvstillfället överstigit hans gällande ingångsvärde.

Har del av den skattskyldiges skogsmark förvärvats av ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, reduceras dock inte den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskas på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Har sådan ersättning som avses i 25 § 2 mom. andra eller tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt erhållits för skog och skogsmark, anses vid tillämpningen av det

som om den ifrågavarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.

Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i *rörelse*. Bestämmelserna i femte stycket gäller också i fall då fastighet enligt punkt 2 *andra* stycket av anvisningarna till 27 § har blivit omsättningstillgång i en av den skattskyldige bedriven tomtrörelse. Sådan fastighet skall därvid anses ha förvärvats av ny ägare.

(anv. till 22 § p. 9)

Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan nä-

föregående stycket som om den ifrågavarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.

Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i *näringsverksamhet*. Bestämmelserna i femte stycket gäller också i fall då fastighet enligt punkt 3 *tredje* stycket av anvisningarna till 21 § har blivit omsättningstillgång i en av den skattskyldige bedriven tomtrörelse. Sådan fastighet skall därvid anses ha förvärvats av ny ägare.

*II.* Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan nä-

ringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 35 § 1 a mom., dels sådana fåmansföretag som avses i nämnda lagrum och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller, om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fång. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och – vid tillämpning av andra och tredje meningarna – på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgif-

ringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 §, dels sådana fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag som avses i åttonde och tionde styckena av nämnda anvisningspunkt och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller, om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fång. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt 25 § 3–6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda moment får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och – vid tillämpning av andra och tredje meningarna – på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgif-

ter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt *punkt 2 a av anvisningarna till 36 §*.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förra ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av vad som föreskrivs i 47 § jämförd med 1 kap. 5 § första stycket f fastighets-taxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett. (jfr anv. till 25 § p. 10 och anv. till 29 § p. 8)

(anv. till 29 § p. 3)

Utgifter föranskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningssavdrag enligt bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning i punkt 4 eller om restvärdeavskrivning i punkt 5. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

*Har ett fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, medges inte avdrag på grund av anskaffningen.*

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventa-

ter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt 25 § 3-6 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förra ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av vad som föreskrivs i 4 § jämförd med 1 kap. 5 § första stycket f fastighets-taxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

12. Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningssavdrag enligt bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning i punkt 13 eller om restvärdeavskrivning i punkt 14. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventa-



rier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 *sista* stycket av anvisningarna till 41 §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av *förlust som berättigar till avdrag enligt bestämmelserna i lagen (1960:63) om förlustavdrag*. Inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningssavdrag utgör det skattemässiga restvärdet. (jfr anv. till 22 § p. 5 och anv. till 25 § p. 3)

(anv. till 29 § p. 4)

Skattskyldig kan efter yrkande medges rätt att tills vidare få avdrag för värdeminskning av sina inventarier enligt reglerna i denna anvisningspunkt om räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning för detta gäller

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

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;

d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av till-

rier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 *femte* stycket av anvisningarna till 24 §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av *underskott*. Inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningssavdrag utgör det skattemässiga restvärdet.

*Hör ett byggnads- eller markinventarium till fastighet som utgjort privatbostadsfastighet under det beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret utgörs inventariets skattemässiga restvärde av anskaffningsvärdet minskat med 20 procent av samma värde för varje beskattningsår, dock högst fem, som den skattskyldige innehaft inventariet och fastigheten utgjort privatbostadsfastighet. Detsamma gäller i fråga om del av fastighet.*

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

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

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;

d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av till-

gångarna inte undgår beskattning; samt

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

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. *Dock skall följande iakttas.* Har inventarierna ingått i en *rörelse*, som den skattskyldige har förvärvat på annat sätt än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

Har skattskyldig medgivits avdrag för kontraktsavskrivning avseende inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, skall som anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften minskad med det tidigare medgivna avdraget. *Detta skall gälla även när investeringsreserv e.d. tagits i anspråk för anskaffning av inventarier under beskattningsåret.*

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och an-

gångarna inte undgår beskattning; samt

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

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. Har inventarierna ingått i en *näringsverksamhet*, som den skattskyldige har förvärvat på annat sätt än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

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

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och an-

skaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde *rörelsen*. Vad nu sagts gäller oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats.

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

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

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

skaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde *näringsverksamheten*. Vad nu sagts gäller oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats.

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

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

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

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utranteras under samma år, medges avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring likställs att inventarier tas ut ur rörelsen för att tillföras annan förvärvskälla eller för att användas för annat ändamål. Av bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § framgår att belopp, som erhålls vid avyttring av inventarier, i sin helhet skall tas upp som intäkt av rörelse.

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

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

Har skattskyldig före övergång till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningssvdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde, det belopp, varmed inventariernas skattemässiga restvärde understiger det bokförda värdet, tas upp som skatte-

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utranteras under samma år, medges avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring likställs att inventarier tas ut ur näringsverksamheten för att tillföras annan förvärvskälla eller för att användas för annat ändamål. Av bestämmelserna i 22 § med anvisningar framgår att belopp, som erhålls vid avyttring av inventarier, i sin helhet skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

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

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

Har skattskyldig före övergång till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningssvdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde, det belopp, varmed inventariernas skattemässiga restvärde understiger det bokförda värdet, tas upp som skatte-

pliktig intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren. (jfr anv. till 22 § p. 5 och anv. till 25 § p. 3)

(anv. till 29 § p. 5)

Vid restvärdeavskrivning medges den skattskyldige avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av avskrivningsunderlaget för maskiner och andra inventarier. Avskrivningsunderlaget utgörs av inventariernas skattemässiga restvärde vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret med tillägg av anskaffningsvärdet för inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhörde *rörelsen*, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag eller försäkringsersättning för inventarier som har anskaffats före beskattningsårets ingång och som har avyttrats eller förlorats under beskattningsåret.

Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger det skattemässiga restvärdet efter avdrag enligt bestämmelserna i första stycket, medges det ytterligare avdrag som motiveras av detta.

Vad som föreskrivs om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 andra och tredje samt femte, sjätte och åttonde styckena gäller i tillämpliga delar också i fråga om restvärdeavskrivning. (jfr anv. till 22 § p. 5 och anv. till 25 § p. 3)

(anv. till 22 § p. 6)

*Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i punkterna 3–5 medges endast skattskyldig ägare av tillgången, om inte annat följer av andra och tredje styckena.*

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter

pliktig intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

14. Vid restvärdeavskrivning medges den skattskyldige avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av avskrivningsunderlaget för maskiner och andra inventarier. Avskrivningsunderlaget utgörs av inventariernas skattemässiga restvärde vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret med tillägg av anskaffningsvärdet för inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhörde *näringsverksamheten*, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag eller försäkringsersättning för inventarier som har anskaffats före beskattningsårets ingång och som har avyttrats eller förlorats under beskattningsåret.

Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger det skattemässiga restvärdet efter avdrag enligt bestämmelserna i första stycket, medges det ytterligare avdrag som motiveras av detta.

Vad som föreskrivs om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 13 andra och tredje samt femte, sjätte och åttonde styckena gäller i tillämpliga delar också i fråga om restvärdeavskrivning.

15. Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgif-

för ny-, till-, eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som han innehar med nyttjanderätt, och blir *jordägaren* omedelbart ägare till vad som har utförts, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av *täckdike* och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. I fråga om byggnader eller markanläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir *jordägaren* omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i punkt 5.

Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av *jordägaren* för vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

(anv. till 29 § p. 6)

Avdrag enligt bestämmelserna i punkterna 4 och 5 får även göras för utgifter för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. Det är härvid utan betydelse om *rörelseidkaren* har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om

ter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som han innehar med nyttjanderätt, och blir *fastighetsägaren* omedelbart ägare till vad som har utförts, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av *täckdiken* och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. I fråga om byggnader eller markanläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir *fastighetsägaren* omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i punkt 12-14.

Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av *fastighetsägaren* för vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

16. Avdrag enligt bestämmelserna i punkterna 13 och 14 får även göras för utgifter för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. Det är härvid utan betydelse om *näringsidkaren* har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver el-

han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Också utgifter för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firma eller annan rättighet av goodwill's natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna. (jfr anv. till 22 § p. 5 tredje stycket)

(anv. till 22 § p. 11)

Har skattskyldig erlagt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som han äger, och är nyttigheten knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen, får avdrag härför göras enligt reglerna i *punkt 5*. (jfr anv. till 25 § p. 2 b första stycket och anv. till 29 § p. 20)

(anv. till 29 § p. 9 a)

Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till *rörelsen*.

Fysisk person, *som bedrivit rörelse* här i riket, får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka *de* på beskattningsåret belöpande *egenavgifterna*. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges *nettointäkt av rörelsen*, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

1) sjukpenning eller annan ersätt-

ler om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Också utgifter för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firma eller annan rättighet av goodwill's natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna.

17. Har skattskyldig erlagt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som han äger, och är nyttigheten knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen, får avdrag härför göras enligt reglerna i *punkterna 13 och 14*.

18. *I fall som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § medges avdrag för fastighetens anskaffningsvärde eller del därav. Avdraget bestäms enligt 24 och 25 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

19. Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till *näringsverksamheten*.

Fysisk person får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter *avseende näringsverksamhet* här i riket. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges *inkomst av förvärvskällan*, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

1) sjukpenning eller annan ersätt-

*Nuvarande lydelse*

ning som avses i punkt 9 av anvisningarna till 28 §.

2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, och

3) intäkt som omfattas av överenskommelse enligt 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring.

Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket.

Vad som har sagts i första-fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av *en* här i riket *bedriven rörelse och att delägen genom bolaget har drivit rörelsen*. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren. Vad som nu har sagts gäller också i fråga om en delägare i ett dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas.

Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpare make för en del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.

Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär *som fastställs av riksskatteverket*. (jfr anv. till 22 § p. 2 a)

(anv. till 29 § p. 2)

a. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till personalstiftelse enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

Har fämansföretag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från detta stycke. *Mot beslut av*

*Föreslagen lydelse*

ning som avses i punkt 11 av anvisningarna till 22 §.

2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, och

3) intäkt som omfattas av överenskommelse enligt 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring.

Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket.

Vad som har sagts i första-fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av *näringsverksamhet* här i riket. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren. Vad som nu har sagts gäller också i fråga om en delägare i ett dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas.

Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpare make för del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.

Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt *fastställt* formulär.

20. a. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

Har *ett* fämansföretag *eller ett fämansägt handelsbolag* avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undan-



riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

b. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. för att uppbringa stiftelsens tillgångar till vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv för sådana pensionsåtaganden, som tryggas av stiftelsen och för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt bestämmelserna i e, efter avdrag för den skuld stiftelsen själv kan ha ådragit sig.

c. Arbetsgivare får avdrag enligt bestämmelserna i e för kostnader för pensionsförsäkring för att trygga pensionsåtagande.

d. Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. pensions-skuld under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning och är vad som enligt 2 kap. 23 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall redovisas under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensionsåtaganden och avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt bestämmelserna i e större än motsvarande belopp vid utgången av föregående beskattningsår, får han avdrag för skillnaden mellan de båda beloppen.

e. Arbetsgivare har – under de förutsättningar som anges i tredje stycket – rätt till avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Om allmän pensionsplan träder i kraft stegvis men arbetsgivaren lämnat utfästelse om en snabbare tillämpning av planen, har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader föranledda av denna utfästelse. Allmän pensionsplan har samma innebörd som i 4 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. Med allmän pensionsplan avses emellertid i denna lag, i fall där pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan

tag från detta stycke. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

b. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. för att uppbringa stiftelsens tillgångar till vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv för sådana pensionsåtaganden, som tryggas av stiftelsen och för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt bestämmelserna i e, efter avdrag för den skuld stiftelsen själv kan ha ådragit sig.

c. Arbetsgivare får avdrag enligt bestämmelserna i c för kostnader för pensionsförsäkring för att trygga pensionsåtagande.

d. Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. pensions-skuld under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning och är vad som enligt 2 kap. 23 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall redovisas under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensionsåtaganden och avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt bestämmelserna i e större än motsvarande belopp vid utgången av föregående beskattningsår, får han avdrag för skillnaden mellan de båda beloppen.

e. Arbetsgivare har – under de förutsättningar som anges i tredje stycket – rätt till avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Om allmän pensionsplan träder i kraft stegvis men arbetsgivaren lämnat utfästelse om en snabbare tillämpning av planen, har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader föranledda av denna utfästelse. Allmän pensionsplan har samma innebörd som i 4 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. Med allmän pensionsplan avses emellertid i denna lag, i fall där pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan

icke föreligger, även

a) pensionsåtagande för pensionsförmåner som rymmes inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande uppgifter eller hans efterlevande under förutsättning att annat åtagande än sådant som innebär tryggande genom pensionsförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse tryggats genom kreditförsäkring,

b) pensionsbestämmelser, som rekommenderats av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund och antagits såsom pensionsreglemente av kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Kommunernas Pensionsanstalt, Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut eller av annan arbetsgivare, för vars pensionsutfästelser enligt pensionsreglementet kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund tecknat borgen, och

c) pensionsåtagande som har lämnats av statligt företag och för vilket staten har tecknat borgen.

Om särskilda skäl *föreligger*, får riksskatteverket besluta att även annat pensionsåtagande vid tillämpning av denna lag skall anses som allmän pensionsplan. *Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.*

Avdragsrätt enligt första stycket föreligger endast under förutsättning dels att högsta pensionsgrundande lön enligt den allmänna pensionsplanen icke överstiger trettio gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret eller det högre pensionsgrundande belopp som gällde enligt

icke föreligger, även

a) pensionsåtagande för pensionsförmåner som rymmes inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande uppgifter eller hans efterlevande under förutsättning att annat åtagande än sådant som innebär tryggande genom pensionsförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse tryggats genom kreditförsäkring,

b) pensionsbestämmelser, som rekommenderats av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund och antagits såsom pensionsreglemente av kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Kommunernas Pensionsanstalt, Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut eller av annan arbetsgivare, för vars pensionsutfästelser enligt pensionsreglementet kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund tecknat borgen, och

c) pensionsåtagande som har lämnats av statligt företag och för vilket staten har tecknat borgen.

Om särskilda skäl *föreligger*, får riksskatteverket besluta att även annat pensionsåtagande vid tillämpning av denna lag skall anses som allmän pensionsplan. *Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.*

Avdragsrätt enligt första stycket föreligger endast under förutsättning dels att högsta pensionsgrundande lön enligt den allmänna pensionsplanen icke överstiger trettio gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret eller det högre pensionsgrundande belopp som gällde enligt

planen vid utgången av år 1977, dels att livsvarig ålderspension vid full intjänandetid enligt planen icke avses komma att överstiga 15 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp, 70 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger sju och en halv men icke tjugo gånger nämnda basbelopp och 40 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp eller det högre pensionsbelopp som gällde enligt planen vid utgången av år 1977. Det förhållandet att planen ger rätt till ålderspension utöver 15 procent av den pensionsgrundande lön som icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp utgör dock icke hinder för avdrag, om den överskjutande pensionen är avsedd att utgöra ersättning för tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring.

Vid bestämmande av avdragsrätt enligt första stycket får – även om detta ej har medgivits i allmän pensionsplan – i pensionsåtagande inräknas såväl arbetstagares anställningstid hos samma arbetsgivare innan åtagandet lämnats som anställningstid hos förutvarande arbetsgivare. Vid beräkning av avdrag för tryggnad av åtagandet skall härvid dock avräknas sådan pension åt arbetstagaren, som tidigare har utfästs och tryggats av arbetsgivare under anställningstid som inräknas i åtagandet.

Avdrag för kostnad avsedd att trygga pensionsåtagande som innebär rätt till pension före 65 års ålder – härunder inbegripet kostnad avsedd att vid arbetstagarens avgång före 65 års ålder trygga samma pensionsförmåner som skulle ha tillkommit honom vid avgång vid nämnda ålder – medges i den utsträckning sådana förmåner kan utgå enligt allmän pensionsplan och

planen vid utgången av år 1977, dels att livsvarig ålderspension vid full intjänandetid enligt planen icke avses komma att överstiga 15 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp, 70 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger sju och en halv men icke tjugo gånger nämnda basbelopp och 40 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp eller det högre pensionsbelopp som gällde enligt planen vid utgången av år 1977. Det förhållandet att planen ger rätt till ålderspension utöver 15 procent av den pensionsgrundande lön som icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp utgör dock icke hinder för avdrag, om den överskjutande pensionen är avsedd att utgöra ersättning för tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring.

Vid bestämmande av avdragsrätt enligt första stycket får – även om detta ej har medgivits i allmän pensionsplan – i pensionsåtagande inräknas såväl arbetstagares anställningstid hos samma arbetsgivare innan åtagandet lämnats som anställningstid hos förutvarande arbetsgivare. Vid beräkning av avdrag för tryggnad av åtagandet skall härvid dock avräknas sådan pension åt arbetstagaren, som tidigare har utfästs och tryggats av arbetsgivare under anställningstid som inräknas i åtagandet.

Avdrag för kostnad avsedd att trygga pensionsåtagande som innebär rätt till pension före 65 års ålder – härunder inbegripet kostnad avsedd att vid arbetstagarens avgång före 65 års ålder trygga samma pensionsförmåner som skulle ha tillkommit honom vid avgång vid nämnda ålder – medges i den utsträckning sådana förmåner kan utgå enligt allmän pensionsplan och

med beaktande jämväl av bestämmelserna i tionde stycket. Är fråga om arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget, är dock kostnad som här avses och som hänför sig till avgång före 60 års ålder avdragsgill endast efter beslut enligt elfte stycket. Till grund för bedömning om en arbetstagare har bestämmande inflytande lägges det samlade innehavet av aktier eller andelar i företaget hos arbetstagaren själv jämte sådana honom närstående personer som nämns i 35 § 3 mom. nionde stycket denna lag.

För medel, som avsatts enligt b eller d, medges sålunda avdrag intill vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv, och för pensionsförsäkring medges avdrag för så stor del av kostnaderna som behövs för att trygga pensionsåtagande, allt med iakttagande av bestämmelserna i första–femte styckena och beslut enligt elfte stycket av denna anvisningspunkt.

Dock medges avdrag även utöver vad som anges i föregående stycke, om pensionsutfästelserna avser förmåner som innebär smärre avvikelser från allmän pensionsplan. Detta gäller dock endast under förutsättning att utfästelserna till den del de avser sådana avvikelser har tryggats genom pensionsförsäkring. Vidare fordras att utfästelserna har lämnats före utgången av år 1977 eller att de lämnats till arbetstagare som därefter erhållit anställning hos arbetsgivare och motsvarar utfästelser som har lämnats av arbetsgivaren till andra arbetstagare före utgången av år 1977. Med smärre avvikelser förstås sådana förmånsbelopp som utgår utöver allmän pensionsplan men inom ramen för högsta pensionsgrundande lön enligt planen under förutsättning att den genomsnittliga kostnaden för förmånsbeloppen icke överstiger åtta procent av kostnaden för pensionsåtagande enligt

med beaktande jämväl av bestämmelserna i tionde stycket. Är fråga om arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget, är dock kostnad som här avses och som hänför sig till avgång före 60 års ålder avdragsgill endast efter beslut enligt elfte stycket. Till grund för bedömning om en arbetstagare har bestämmande inflytande lägges det samlade innehavet av aktier eller andelar i företaget hos arbetstagaren själv jämte sådana honom närstående personer som nämns i *punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 §.*

För medel, som avsatts enligt b eller d, medges sålunda avdrag intill vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv, och för pensionsförsäkring medges avdrag för så stor del av kostnaderna som behövs för att trygga pensionsåtagande, allt med iakttagande av bestämmelserna i första–femte styckena och beslut enligt elfte stycket av denna anvisningspunkt.

Dock medges avdrag även utöver vad som anges i föregående stycke, om pensionsutfästelserna avser förmåner som innebär smärre avvikelser från allmän pensionsplan. Detta gäller dock endast under förutsättning att utfästelserna till den del de avser sådana avvikelser har tryggats genom pensionsförsäkring. Vidare fordras att utfästelserna har lämnats före utgången av år 1977 eller att de lämnats till arbetstagare som därefter erhållit anställning hos arbetsgivare och motsvarar utfästelser som har lämnats av arbetsgivaren till andra arbetstagare före utgången av år 1977. Med smärre avvikelser förstås sådana förmånsbelopp som utgår utöver allmän pensionsgrundande lön enligt planen under förutsättning att den genomsnittliga kostnaden för förmånsbeloppen icke överstiger åtta procent av kostnaden för pensionsåtagande enligt

den allmänna pensionsplanen. Med genomsnittlig kostnad för förmånsbeloppen förstås den merkostnad som motsvarande förmåner skulle medföra, om de skulle lämnas åt samtliga som omfattas av den allmänna pensionsplanen. Överstiger kostnaden för förmånsbeloppen vad nu sagts, skall emellertid ingen del av den kostnad som överstiger kostnaden för pensionsåtagande enligt den allmänna pensionsplanen vara avdragsgill. För att erhålla avdragsrätt skall arbetsgivaren med intyg av försäkringsgivaren styrka att endast smärre avvikelser från allmän pensionsplan föreligger. Om särskilda skäl föreligger, får riksskatteverket besluta att avdrag som avses i detta stycke skall medges även i andra fall. *Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.*

Har arbetsgivare gjort pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan men föreligger icke avdragsrätt enligt första stycket eller har arbetsgivare gjort pensionsåtagande för arbetstagare som icke omfattas av allmän pensionsplan, får han – under förutsättning att åtagandet tryggats genom pensionsförsäkring – avdrag för kostnaderna för sådant åtagande med högst ett belopp motsvarande summan av 35 procent av vad arbetsgivaren utgivit i lön till arbetstagaren intill en lön som motsvarar tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt 25 procent av lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp. Avdraget får beräknas på lön som arbetsgivaren utgivit till arbetstagaren antingen under beskattningsåret eller under det närmast föregående beskattningsåret.

Arbetsgivare, som enligt 25 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. är skyldig att trygga upplupen del av pensionsutfästelse genom att köpa pensionsförsäkring, får avdrag för hela kost-

den allmänna pensionsplanen. Med genomsnittlig kostnad för förmånsbeloppen förstås den merkostnad som motsvarande förmåner skulle medföra, om de skulle lämnas åt samtliga som omfattas av den allmänna pensionsplanen. Överstiger kostnaden för förmånsbeloppen vad nu sagts, skall emellertid ingen del av den kostnad som överstiger kostnaden för pensionsåtagande enligt den allmänna pensionsplanen vara avdragsgill. För att erhålla avdragsrätt skall arbetsgivaren med intyg av försäkringsgivaren styrka att endast smärre avvikelser från allmän pensionsplan föreligger. Om särskilda skäl föreligger, får riksskatteverket besluta att avdrag som avses i detta stycke skall medges även i andra fall. *Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.*

Har arbetsgivare gjort pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan men föreligger icke avdragsrätt enligt första stycket eller har arbetsgivare gjort pensionsåtagande för arbetstagare som icke omfattas av allmän pensionsplan, får han – under förutsättning att åtagandet tryggats genom pensionsförsäkring – avdrag för kostnaderna för sådant åtagande med högst ett belopp motsvarande summan av 35 procent av vad arbetsgivaren utgivit i lön till arbetstagaren intill en lön som motsvarar tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt 25 procent av lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp. Avdraget får beräknas på lön som arbetsgivaren utgivit till arbetstagaren antingen under beskattningsåret eller under det närmast föregående beskattningsåret.

Arbetsgivare, som enligt 25 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. är skyldig att trygga upplupen del av pensionsutfästelse genom att köpa pensionsförsäkring, får avdrag för hela kost-

*Nuvarande lydelse*

naden för sådan försäkring om utfästelsen icke avser arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget.

Vid beräkning av avdrag för kostnader avsedda att trygga arbetsgivares pensionsåtaganden får pensionsutfästelse beaktas endast om försäkring för utfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 §.

Om särskilda skäl *föreligga*, får riksskatteverket besluta om avdrag avseende kostnader för att trygga pensionsutfästelse utöver vad som gäller enligt första och femte styckena ovan. *Mot sådant* beslut får *talans ej föras*. (jfr anv. till 22 § p. 1 femte och sjätte styckena och anv. till 25 § p. 7)

(anv. till 29 § p. 10)

Regeringen kan förklara att, om förlust på aktier eller andelar i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet av väsentlig betydelse från samhälls-ekonomisk synpunkt framkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid företagets upplösning, förlusten skall utgöra avdragsgill omkostnad för ägaren av aktierna eller andelarna. Detsamma gäller i fråga om långgivare beträffande förlust på lån eller dylikt som han lämnat företaget.

Bestämmelserna i första stycket om förlust tillämpas också på förlust, som kan beräknas uppkomma. Regeringen bestämmer därvid hur avdraget i det särskilda fallet skall beräknas. Har skattskyldig fått avdrag som avses i detta stycke, skall avdraget frånräknas avdragsgill förlust, som sedermera uppkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid upplösning av företaget.

*Föreslagen lydelse*

naden för sådan försäkring om utfästelsen icke avser arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget.

Vid beräkning av avdrag för kostnader avsedda att trygga arbetsgivares pensionsåtaganden får pensionsutfästelse beaktas endast om försäkring för utfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 §.

Om särskilda skäl *föreligger*, får riksskatteverket besluta om avdrag avseende kostnader för att trygga pensionsutfästelse utöver vad som gäller enligt första och femte styckena ovan. *Riksskatteverkets* beslut får *inte överklagas*.

*21. Avdrag får göras för avgift för pensionsförsäkring i den omfattning som anges i punkt 6 av anvisningarna till 46 §.*

22. Regeringen kan förklara att, om förlust på aktier eller andelar i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet av väsentlig betydelse från samhälls-ekonomisk synpunkt framkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid företagets upplösning, förlusten skall utgöra avdragsgill omkostnad för ägaren av aktierna eller andelarna. Detsamma gäller i fråga om långgivare beträffande förlust på lån eller dylikt som han lämnat företaget.

Bestämmelserna i första stycket om förlust tillämpas också på förlust, som kan beräknas uppkomma. Regeringen bestämmer därvid hur avdraget i det särskilda fallet skall beräknas. Har skattskyldig fått avdrag som avses i detta stycke, skall avdraget frånräknas avdragsgill förlust, som sedermera uppkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid upplösning av företaget.

Uppkommer vinst genom att aktierna eller andelarna avyttras eller genom att tillskjutet kapital återfås, skall vinsten tas upp som *skattepliktig intäkt av rörelse* hos den som haft vinsten.

(anv. till 29 § p. 9)

Såsom speciella för rörelse utgående skatter eller avgifter till det allmänna må nämnas vissa tillverkningskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder m. m. dyl. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).

Premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egen- skap av utövare av viss rörelse, utgör avdragsgill omkostnad i rörelsen. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som omkostnad i rörelsen.

Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.

Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av *rörelse*.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller också beträffande inkomst av *rörelse*. (jfr anv. till 22 § p. 2, 25 § 1 mom. och 29 § 1 mom.)

(anv. till 29 § p. 18)

Avdrag må ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan *antas* få betydelse för den skattskyldiges *rörelse*. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffning av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelser i denna lag får *avdragas* endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmelserna om sådan av-

Uppkommer vinst genom att aktierna eller andelarna avyttras eller genom att tillskjutet kapital återfås, skall vinsten tas upp som intäkt hos den som haft vinsten.

23. Avdrag får göras för skogs- värdsavgift och fastighetsskatt och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).

Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.

Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av *näringsverksamhet*.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller också beträffande inkomst av *näringsverksamhet*.

24. Avdrag får ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan *antas* få betydelse för den skattskyldiges *näringsverksamhet*. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffning av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelser i denna lag får *dras* av endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmel-

skrivning även beträffande den kostnaden.

*Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan förordna att bidrag, som den skattskyldige lämnar till viss forskning, visst utvecklingsarbete eller viss museiverksamhet, skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses såsom driftkostnad i den skattskyldiges rörelse. (jfr anv. till 22 § p. 1 åttonde stycket)*

(anv. till 29 § p. 18 a)

Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

(anv. till 29 § p. 18 b)

En fysisk person som driver rörelse har rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före rörelsens påbörjande. Avdraget får avse utgifter under det år då rörelsen påbörjades och det närmast föregående året, såvida rätt till omedelbart avdrag skulle ha förelegat om verksamheten redan under denna tid haft karaktär av rörelse.

Vid beräkningen av avdraget skall utgifterna minskas i den mån

1) avdrag för utgifterna har gjorts i annan förvärvskälla,

2) utgifterna inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar vilka tillförts rörelsen när denna påbörjades eller

3) inkomster som inte tagits upp till beskattning har uppkommit i verksamheten under den tid som avses i första stycket.

*Har avdraget inte kunnat helt utnyttjas vid taxeringen för det första beskattningsåret, får resterande belopp dras av vid taxeringen för något eller några av de fem följande beskattningsåren. Avdrag medges inte för något beskattningsår med så högt*

serna om sådan avskrivning även beträffande den kostnaden.

25. Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

26. En skattskyldig som driver näringsverksamhet har rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före verksamhetens påbörjande. Avdraget får avse utgifter under det år då verksamheten påbörjades och det närmast föregående året, såvida rätt till omedelbart avdrag skulle ha förelegat om verksamheten redan under denna tid haft karaktär av näringsverksamhet.

Vid beräkningen av avdraget skall utgifterna minskas i den mån

1) avdrag för utgifterna har gjorts i annan förvärvskälla,

2) utgifterna inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar vilka tillförts näringsverksamheten när denna påbörjades eller

3) inkomster som inte tagits upp till beskattning har uppkommit i verksamheten under den tid som avses i första stycket.



*belopp att underskott uppkommer i förvärvskällan.*

Avdrag medges endast i den mån den skattskyldige visar att förutsättningar för avdrag föreligger.

(anv. till 29 § p. 11)

*Har som arbetsrum för rörelsen använts sådan del av den skattskyldiges bostad som särskilt inrättats för ändamålet, medges avdrag för skälig del av bostadskostnaden.*

Även om särskilt arbetsrum inte inrättats medges avdrag för bostadskostnad om arbete utförts i bostaden minst 800 timmar under beskattningsåret. Vid beräkning av antalet timmar beaktas endast arbete som det med hänsyn till verksamhetens art varit motiverat att utföra i bostaden. I timantalet får jämte arbete för rörelsen även inräknas tillfälligt arbete som har nära samband med rörelsen men är att hänföra till tjänst. Arbete som utförts av den skattskyldiges barn tillgodoräknas endast om barnet fyllt 16 år och arbete som utförts av den skattskyldiges make endast om makarna drivit rörelsen gemensamt. Avdrag medges med 2 000 kronor om arbetet utförts i bostad på den skattskyldiges egen eller hans makes fastighet och med 4 000 kronor i annat fall. Omfattar beskattningsåret annan tid än tolv månader jämkas timantalet och avdragsbeloppet med hänsyn härtill.

*Den omständigheten att avdrag medgetts enligt andra stycket för kostnad för bostad på egen fastighet, medför inte att fastigheten vid tillämpning av 24, 25 och 29 §§ skall anses använd i rörelsen.*

(anv. till 29 § p. 12)

Vid utövande av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verk-

Avdrag medges endast i den mån den skattskyldige visar att förutsättningar för avdrag föreligger.

*27. Har en för ändamålet särskilt inrättad del av en privatbostad eller annan bostad använts i innehavarens näringsverksamhet medges avdrag för skälig del av kostnaderna för bostaden för hyra o. d., värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström. Avdrag medges även för kostnader i övrigt som är omedelbart betingade av näringsverksamheten.*

Även om någon del av bostaden inte särskilt inrättats för näringsverksamheten medges avdrag för bostadskostnad om arbete utförts i bostaden minst 800 timmar under beskattningsåret. Vid beräkning av antalet timmar beaktas endast arbete som det med hänsyn till verksamhetens art varit motiverat att utföra i bostaden. I timantalet får jämte arbete för näringsverksamheten även inräknas tillfälligt arbete som har nära samband med verksamheten men är att hänföra till tjänst. Arbete som utförts av den skattskyldiges barn tillgodoräknas endast om barnet fyllt 16 år och arbete som utförts av den skattskyldiges make endast om makarna drivit verksamheten gemensamt. Avdrag medges med 2 000 kronor om arbetet utförts i bostad på den skattskyldiges egen eller hans makes fastighet och med 4 000 kronor i annat fall. Omfattar beskattningsåret annan tid än tolv månader jämkas timantalet och avdragsbeloppet med hänsyn härtill.

28. Vid utövande av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig

samhet kan resor ingå som ett naturligt led i verksamheten. Kostnaderna för sådana resor är avdragsgilla i den mån de inte utgör personliga levnadskostnader.

(anv. till 29 § p. 19)

Yrkesfiskare som under längre tidsperioder personligen bedrivit fiske *äger åtnjuta* avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han *därvid kan hava fått vidkännas på den grund* att han vistats utom sin vanliga hemort. Riksskatteverket fastställer för varje kalenderår *belopp motsvarande högsta normala ökning i levnadskostnaden för ett dygn vid havsfiske och annat yrkesfiske.*

(anv. till 22 § p. 1 sjunde stycket)

Skattskyldigs barn, som har fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete *på fastigheten*, som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Den skattskyldiges kostnad får med motsvarande begränsning dras av som driftkostnad. För lön och underhåll till skattskyldigs barn, som inte har fyllt 16 år, får avdrag inte göras. Lönen och underhållet skall då inte heller tas upp som inkomst för barnet. (jfr anv. till 29 § p. 20)

(anv. till 25 § p. 5)

*Därest* brandförsäkring tagits för all framtid, *må* avdrag *enligt 25 § 1 mom.* för under året erlagd försäkringspremie ske med 5 procent av dennas belopp, om den enligt försäkringsavtalet erlägges på en gång.

*Därest* premien för försäkring för all framtid enligt försäkringsavtalet erlägges under ett bestämt antal år med lika belopp för år räknat, *må* för vart och ett av dessa år avdrag *enligt 25 § 1 mom.* ske med så många procent av under året erlagd premie, som anges i nedanstående tabell:

verksamhet kan resor ingå som ett naturligt led i verksamheten. Kostnaderna för sådana resor är avdragsgilla i den mån de inte utgör personliga levnadskostnader.

29. Yrkesfiskare som under längre tidsperioder personligen bedrivit fiske *har rätt till* avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han *haft på grund av* att han vistats utom sin vanliga hemort. *Rätt till avdrag föreligger dock endast om resan varit förenad med övernattning utom hemorten.*

30. Skattskyldigs barn, som har fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete *i näringsverksamheten* som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Den skattskyldiges kostnad får med motsvarande begränsning dras av som driftkostnad. För lön och underhåll till skattskyldigs barn, som inte har fyllt 16 år, får avdrag inte göras. Lönen och underhållet skall då inte heller tas upp som inkomst för barnet.

31. *Om* brandförsäkring tagits för all framtid, *får* avdrag för under året erlagd försäkringspremie ske med 5 procent av dennas belopp, om den enligt försäkringsavtalet erlägges på en gång.

*Om* premien för försäkring för all framtid enligt försäkringsavtalet erlägges under ett bestämt antal år med lika belopp för år räknat, *får* för vart och ett av dessa år avdrag ske med så många procent av under året erlagd premie, som anges i nedanstående tabell:

Det hela antal år, varunder premien enligt försäkringsavtalet skall erläggas från avtalets avslutande

Avdrag i procent av den för året erlagda premien

högst 4 år	5 %
5 till och med 7 år	10 %
8 " " " 10 år	15 %
11 " " " 13 "	20 %
14 " " " 16 "	25 %
17 " " " 19 "	30 %
20 " " " 23 "	35 %
minst 24 år	40 %

32. Den som använt egen bil i näringsverksamhet har rätt till avdrag med 12 kronor för varje körd mil. Det sagda gäller inte om bilen utgjort tillgång i näringsverksamheten.

33. Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida annat inte följer av punkt 5 andra stycket c av anvisningarna till 20 §.

till 24 §<sup>38</sup>

(anv. till 41 § p. 1)

*Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.* För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokförings-

1. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., till

<sup>38</sup>Senaste lydelse av

punkt 1 av anvisningarna till 24 § 1984:1060

punkt 2 av anvisningarna till 24 § 1954:51

punkt 2 a av anvisningarna till 24 § 1984:190

punkt 4 av anvisningarna till 24 § 1981:295

punkt 5 av anvisningarna till 24 § 1972:741

punkt 6 av anvisningarna till 24 § 1985:131

punkt 7 av anvisningarna till 24 § 1980:1054

punkt 8 av anvisningarna till 24 § 1984:190

punkt 9 av anvisningarna till 24 § 1989:232

punkt 10 av anvisningarna till 24 § 1984:1060.

*mässiga grunder* tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter. *Bestämmelserna i 41 § om lager får i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige har utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige har avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget har levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).*

*Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 mom. är tillämpliga det året.*

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits

pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits

upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom *dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar* än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. *Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning.* I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influiter under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influerna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sist-

upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett *eller större avsättning enligt lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv än som gjorts* skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.

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

nämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

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

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

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt 8 av anvisningarna till 25 §.

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

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

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

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

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

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

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

*Har intäkter eller utgifter avseende viss egendom vid den närmast föregående taxeringen till statlig inkomstskatt hänförts till inkomstslaget kapital och sker beskattning vid den aktuella taxeringen i inkomstslaget näringsverksamhet skall den skattskyld-*

*dige tas upp sådana ingående tillgångs- och skuldposter som erfordras för att någon intäkt eller utgift inte skall beskattas två gånger eller lämnas obeskattad på grund av skiftet av tillämpligt inkomstslag.*

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

(anv. till 41 § p. 2 första stycket)

*Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall godtas vid inkomstberäkningen, om värdesättningen inte står i strid med vad nedan i denna punkt eller i punkt 3 sägs.*

(anv. till 41 § p. 2 andra stycket)

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

2. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt bestämmelserna i 14 § första och andra styckena bokföringslagen (1976:125).

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

*Utan hinder av vad som sägs i första stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.*

(anv. till 41 § p. 2 femte stycket)

*Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än 50 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskattever-*

*Djur i jordbruk och renkötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fast-*

ket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 50 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

(anv. till 41 § p. 2 sista stycket)

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, *eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick*. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, *eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras*.

(anv. till 41 § p. 3 sjätte stycket)

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans *rörelse*, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp

ställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans *näringsverksamhet*, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skatt-



till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i förta hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

(anv. till 41 § p. 3 a)

I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse, godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, *åttonde* och *nionde* styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde-*nionde* styckena. Enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränobelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp en-

skyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

3. I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse, godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, *sjunde* och *åttonde* styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde-*åttonde* styckena. Enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränobelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp enligt lagen

ligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och – i förekommande fall – den skattskyldiges faktiska utgifter för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten, som utförs på löpande räkning, behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

*Värdet av pågående arbeten som utförs till fast pris får, såvitt gäller byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse, tas upp till lägst ett belopp motsvarande 85 procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. I fråga om konsultrörelse får värdet av pågående arbeten, som utförs till fast pris, tas upp till lägst ett belopp motsvarande samtliga vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnader avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. Från sistnämnda värde får avdrag ånjutas med högst ett belopp motsvarande det basbelopp som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, dock inte med högre belopp än som svarar mot de direkta kostnaderna. Har den skattskyldige erhållit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.*

(1962:381) om allmän försäkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och – i förekommande fall – den skattskyldiges faktiska utgifter för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten, som utförs på löpande räkning, behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

*Vid värdering av pågående arbeten som utförs till fast pris och för vilka slutredovisning inte har skett gäller följande. Bestämmelserna i punkt 2 första och tredje styckena av anvisningarna till 24§ äger motsvarande tillämpning såvitt gäller byggnads-, hantverks-, eller anläggningsrörelse. I fråga om konsultrörelse äger bestämmelserna i första stycket av nämnda anvisningspunkt motsvarande tillämpning. Har den skattskyldige erhållit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.*

Som *direkt* kostnad anses inte värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år. Är uppdragstagaren ett handelsbolag skall som *direkt* kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget.

*Uppgår värdet av pågående arbeten i byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse till lägre belopp än medeltalet av värdena av sådana arbeten vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), får värdet av pågående arbeten vid beskattningsårets utgång tas upp till lägst ett belopp motsvarande skillnaden mellan värdet av pågående arbeten vid nämnda tidpunkt och 15 procent av jämförelseårens medeltalsvärden. Blir skillnaden negativ får bestämmelserna i de två sista meningarna av punkt 2 sjätte stycket tillämpas.*

Har den skattskyldige åtagit sig att till fast pris utföra visst arbete för annans räkning skall, såvida intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och anledning finns att anta att bestämmelserna ovan i denna anvisningspunkt utnyttjats för att bereda obehörig skatteförmån åt den skattskyldige eller uppdragsgivaren, nämnda bestämmelser inte gälla. I nu avsedda fall skall den skattskyldiges inkomst på grund av arbetena beräknas efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt.

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat utredovisas eller faktureras.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att det belopp, som enligt bestämmelserna ovan skall redovisas som intäkt av pågående arbeten, överstiger vad som kan anses fören-

Som kostnad anses inte värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år. Är uppdragstagaren ett handelsbolag skall som kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget.

Har den skattskyldige åtagit sig att till fast pris utföra visst arbete för annans räkning skall, såvida intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och anledning finns att anta att bestämmelserna ovan i denna anvisningspunkt utnyttjats för att bereda obehörig skatteförmån åt den skattskyldige eller uppdragsgivaren, nämnda bestämmelser inte gälla. I nu avsedda fall skall den skattskyldiges inkomst på grund av arbetena beräknas efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt.

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att det belopp, som enligt bestämmelserna ovan skall redovisas som intäkt av pågående arbeten, överstiger vad som kan anses fören-

ligt med god redovisningssed, får inkomsten i skäligen utsträckning jämkas nedåt.

(anv. till 41 § p. 1 a)

Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av

att rörelsen är nystartad,

att garantiförpliktelseerna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,

att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelseernas omfattning skett under beskattningsåret.

att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,

att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller

att annan med de nämnda jämförliga omständigheter föreligger.

*Om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det, får riksskatteverket, utan hinder av vad som föreskrivits i första stycket om avdrag för framtida garantiutgifter, meddela*

ligt med god redovisningssed, får inkomsten i skäligen utsträckning jämkas nedåt.

4. Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av

att näringsverksamheten är nystartad.

att garantiförpliktelseerna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,

att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelseernas omfattning skett under beskattningsåret.

att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret.

att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller

att annan med de nämnda jämförliga omständigheter föreligger.

*anvisningar för beräkning av avdrag för sådana utgifter.*

Medgivet avdrag för framtida garantiutgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

(anv. till 41 § p. 1 b)

Företag, som driver kärnkraftsanläggning, får avdrag för belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsätts för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d. Avdrag medges dock inte för hanteringsutgifter som belöper på verksamhet som bedrivs efter beskattningsårets utgång och inte heller för hanteringsutgifter för vilka företaget kan påräkna ersättning enligt 9 § lagen (1981:669) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m. m. *Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket utfärdar årligen föreskrifter för beräkning av avdraget.* Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Vad i föregående stycke sagts gäller även i fråga om företag, som icke driver kärnkraftsanläggning, såvida företaget mot förskottsbetalning åtagit sig att svara för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d.

till 26 §

[3 § tredje stycket lagen (1960:63) om förlustavdrag]

*Har skattskyldig försatts i konkurs och har konkursen icke blivit nedlagd på grund av att borgenärerna erhållit full betalning, må den skattskyldige vid taxering för det beskattningsår, varunder beslut om konkursen meddelats, och för senare år icke åtnjuta avdrag enligt denna lag för förlust, som uppkommit under konkursen eller tidigare.*

[3 § fjärde stycket lagen (1960:63) om förlustavdrag]

Har skattskyldig eller vanligt han-

Medgivet avdrag för framtida garantiutgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

5. Företag, som driver kärnkraftsanläggning, får avdrag för belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsätts för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d. Avdrag medges dock inte för hanteringsutgifter som belöper på verksamhet som bedrivs efter beskattningsårets utgång och inte heller för hanteringsutgifter för vilka företaget kan påräkna ersättning enligt 9 § lagen (1981:669) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m. m. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Vad i föregående stycke sagts gäller även i fråga om företag, som icke driver kärnkraftsanläggning, såvida företaget mot förskottsbetalning åtagit sig att svara för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d.

1. *Skattskyldig som är försatt i konkurs har inte rätt till avdrag för underskott. Läggs konkursen ned på grund av att borgenärerna har erhållit full betalning får den skattskyldige avdrag för underskott som inte medgetts på grund av bestämmelsen i första meningen.*

2. Har skattskyldig eller handels-

delsbolag eller kommanditbolag, vari han är delägare, erhållit ackord utan konkurs, må i förlustavdrag, som enligt denna lag medgives vid taxering för det beskattningsår, varunder ackordet beviljats, eller för senare år, icke inräknas under förstnämnda beskattningsår eller tidigare uppkommet underskott i sådan förvärvskälla, till vilken efterskönt skuld varit att hänföra.

bolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs medges inte avdrag för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänförs för sig.

till 31 §

1.<sup>39</sup> Med pension förstås dels belopp, som annorledes än i följd av försäkring utgår på grund av föregående tjänsteförhållande, dels belopp, som på grund av lagen (1962:381) om allmän försäkring utgår i form av folkpension eller tilläggs pension, dels belopp som utgår på grund av pensionsförsäkring.

Med pensionsförsäkring förstås försäkring, som inte medför rätt till andra försäkringsbelopp än ålderspension, invalidpension eller efterlevandepension. För att en försäkring skall anses som pensionsförsäkring fordras vidare, om inte annat följer av förklaring enligt sjuttonde stycket, att försäkringen meddelats i en här i landet bedriven försäkringsrörelse. Med försäkrad avses den på vars liv försäkringen tagits eller, i fråga om invalidpension, den vars arbetsförmåga försäkringen avser. Med tjänstepensionsförsäkring förstås pensionsförsäkring, som har samband med tjänst och för vilken den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att ansvara för betalning av hela avgiften. Med tjänstepensionsförsäkring förstås också pensionsförsäkring, som – om en anställd avlidit – tagits av den anställdes arbetsgivare till förmån för den anställdes efterlevande och för vilken försäkring arbetsgivaren åtagit sig att ansvara för betalning av hela avgiften.

I fråga om annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring skall försäkringstagaren vara den försäkrade. Har försäkringstagaren eller hans make eller person med vilken han sammanbor under äkten-skapsliknande förhållanden barn under 16 år, får han ta försäkring avseende efterlevandepension på sin makes eller den sammanboendes liv, om barnet insätts som förmånstaga-re. Om särskilda skäl föreligger kan riksskatteverket efter ansökan medge att dödsboet efter skattskyldig som här i riket *drivit jordbruk, skogsbruk eller rörelse* får ta försäkring avseende efterlevandepension. Som förutsättning för att medgiva-nde skall lämnas gäller att den efterlevande saknar betryggande pensions-skydd och att försäkringen tas i

I fråga om annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring skall försäkringstagaren vara den försäkrade. Har försäkringstagaren eller hans make eller person med vilken han sammanbor under äkten-skapsliknande förhållanden barn under 16 år, får han ta försäkring avseende efterlevandepension på sin makes eller den sammanboendes liv, om barnet insätts som förmånstaga-re. Om särskilda skäl föreligger kan riksskatteverket efter ansökan medge att dödsboet efter skattskyldig som här i riket *bedrivit närings- verksamhet* får ta försäkring avseende efterlevandepension. Som förutsättning för att medgiva-nde skall lämnas gäller att den efterle- vande saknar betryggande pensions- skydd och att försäkringen tas i sam-

<sup>39</sup> Senaste lydelse 1987:1205.

samband med att boet upphör med driften i förvärvskällan. Motsvarande gäller om den avlidne drivit verksamheten genom förmedling av juridisk person.

Ålderspension får inte börja utgå vid lägre ålder än 55 år. Om särskilda skäl föreligger, får dock regeringen eller, efter regeringens förordnande, riksskatteverket efter ansökan besluta att pension får börja utgå vid lägre ålder.

Ålderspension får utgå högst så länge den försäkrade lever, men under den försäkrades livstid lägst fem år eller, om försäkringen skall upphöra när den försäkrade fyller 65 år, lägst tre år. Pensionen får under den första femårsperiod under vilken den utbetalas inte utgå med annat än samma belopp vid varje utbetalningstillfälle eller med stigande pensionsbelopp.

För ålderspension som utgår enligt allmän pensionsplan gäller, om den skall upphöra innan den försäkrade avlider, vad därom utfästs enligt planen. Vad som enligt denna lag avses med allmän pensionsplan framgår av punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Förmånstagare får inte insättas till annan ålderspensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring. Till tjänstepensionsförsäkring avseende ålderspension skall anställd, som då försäkringsavtalet ingicks var den försäkrade, vara förmånstagare.

Med invalidpension förstås pension som utgår till den försäkrade högst så länge denne är arbetsoförmögen eller har nedsatt arbetsförmåga. Invalidpension får upphöra tidigast fem år efter det försäkringsavtalet träffades. I fråga om förmånstagare gäller föreskrifterna i föregående stycke.

Med efterlevandepension förstås pension

1. som efter den försäkrades död utgår till den försäkrades make, varmed i detta sammanhang förstås person med vilken den försäkrade varit gift eller sammanbott under äktenskapsliknande förhållanden,

2. som efter den försäkrades död utgår till barn till den försäkrade eller barn till person som angivits under 1,

3. som utgår till efterlevande på grund av försäkring som tagits av dödsbo efter medgivande av riksskatteverket enligt tredje stycket, varvid pension får utgå som om den avlidne varit försäkrad, eller

4. som utgår på grund av försäkring som tagits av arbetsgivare till förmån för anställds efterlevande med stöd av andra stycket sista meningen, varvid pension får utgå som om den avlidne varit försäkrad.

Efterlevandepension får utgå högst så länge den efterlevande lever och får under den första femårsperiod under vilken den utbetalas inte utgå med annat än samma belopp vid varje utbetalningstillfälle eller med stigande pensionsbelopp. Efterlevandepension till person som avses i föregående stycke 1. får upphöra när denne ingår nytt äktenskap men i annat fall under dennes livstid inte förrän fem år förflutit efter den försäkrades död. Har den försäkrade avlidit mindre än fem år före den tidpunkt då försäkringen annars skulle ha upphört, får dock sådan efterlevandepension som nyss sagts upphöra vid sistnämnda tidpunkt. Efterlevandepension till barn, som avses i föregående stycke 2., skall upphöra senast när barnet fyller 20 år. Är barnet varaktigt oförmöget till arbete, får pension utgå så länge barnet lever. Har försäkring

band med att boet upphör med driften i förvärvskällan. Motsvarande gäller om den avlidne drivit verksamheten genom förmedling av juridisk person.

Ålderspension får inte börja utgå vid lägre ålder än 55 år. Om särskilda skäl föreligger, får dock regeringen eller, efter regeringens förordnande, riksskatteverket efter ansökan besluta att pension får börja utgå vid lägre ålder.

Ålderspension får utgå högst så länge den försäkrade lever, men under den försäkrades livstid lägst fem år eller, om försäkringen skall upphöra när den försäkrade fyller 65 år, lägst tre år. Pensionen får under den första femårsperiod under vilken den utbetalas inte utgå med annat än samma belopp vid varje utbetalningstillfälle eller med stigande pensionsbelopp.

För ålderspension som utgår enligt allmän pensionsplan gäller, om den skall upphöra innan den försäkrade avlider, vad därom utfästs enligt planen. Vad som enligt denna lag avses med allmän pensionsplan framgår av punkt 20 av anvisningarna till 23 §.

Förmånstagare får inte insättas till annan ålderspensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring. Till tjänstepensionsförsäkring avseende ålderspension skall anställd, som då försäkringsavtalet ingicks var den försäkrade, vara förmånstagare.

Med invalidpension förstås pension som utgår till den försäkrade högst så länge denne är arbetsoförmögen eller har nedsatt arbetsförmåga. Invalidpension får upphöra tidigast fem år efter det försäkringsavtalet träffades. I fråga om förmånstagare gäller föreskrifterna i föregående stycke.

Med efterlevandepension förstås pension

1. som efter den försäkrades död utgår till den försäkrades make, varmed i detta sammanhang förstås person med vilken den försäkrade varit gift eller sammanbott under äktenskapsliknande förhållanden,

2. som efter den försäkrades död utgår till barn till den försäkrade eller barn till person som angivits under 1,

3. som utgår till efterlevande på grund av försäkring som tagits av dödsbo efter medgivande av riksskatteverket enligt tredje stycket, varvid pension får utgå som om den avlidne varit försäkrad, eller

4. som utgår på grund av försäkring som tagits av arbetsgivare till förmån för anställds efterlevande med stöd av andra stycket sista meningen, varvid pension får utgå som om den avlidne varit försäkrad.

Efterlevandepension får utgå högst så länge den efterlevande lever och får under den första femårsperiod under vilken den utbetalas inte utgå med annat än samma belopp vid varje utbetalningstillfälle eller med stigande pensionsbelopp. Efterlevandepension till person som avses i föregående stycke 1. får upphöra när denne ingår nytt äktenskap men i annat fall under dennes livstid inte förrän fem år förflutit efter den försäkrades död. Har den försäkrade avlidit mindre än fem år före den tidpunkt då försäkringen annars skulle ha upphört, får dock sådan efterlevandepension som nyss sagts upphöra vid sistnämnda tidpunkt. Efterlevandepension till barn, som avses i föregående stycke 2., skall upphöra senast när barnet fyller 20 år. Är barnet varaktigt oförmöget till arbete, får pension utgå så länge barnet lever. Har försäkring

avseende efterlevandepension till barn tagits på sådan persons liv som avses i föregående stycke 1., skall pensionen upphöra senast när barnet fyller 16 år.

Som efterlevandepension anses även pension som – om försäkrad eller efterlevande make avlider innan ålders- eller efterlevandepension har utgått under viss i försäkringsavtalet angiven minsta tid – skall utgå under återstoden av denna tid (försörjningsranta). En förutsättning för detta är dock att försörjningsrantan skall kunna utgå endast till person som avses i nionde stycket. Vidare förutsätts

a) att försörjningsrantan är förenad med livsvarig ålderspension eller med sådan livsvarig efterlevandepension till make, som skall börja utgå omedelbart efter den försäkrades död, samt att försörjningsrantas årsbelopp inte överstiger den livsvariga pensionens årsbelopp.

b) att försörjningsrantan skall utgå under högst tjugo år, dock med den inskränkningen att, då rantan är förenad med livsvarig ålderspension, rantan inte får utgå längre än till den tidpunkt, då den försäkrade skulle ha fyllt 90 år, och inte heller, vid pensionsålder över 70 år, under längre tid än som motsvarar skillnaden mellan 90 år och pensionsåldern.

c) att premier för försörjningsrantan och den med denna förenade livsvariga pensionen skall erläggas under tid, som inte med mera än fem år understiger den tid under vilken försörjningsrantan enligt avtalet längst skall utgå, samt att inte vid utgången av något kalenderår under förstämda tid det sammanlagda beloppet av erlagda premier överstiger det belopp, som vid samma tidpunkt skulle ha erlagts, om premiebetalningen jämnt fördelats på tid, som med fem år understiger den tid under vilken försörjningsrantan längst skall utgå.

Vid tillämpningen av bestämmelserna under a) i nästföregående stycke skall efterlevandepension anses sasom livsvarig, även om pension skall upphöra vid omgifte.

Som förmånstagare till försäkring avseende efterlevandepension får endast insättas person till vilken efterlevandepension kan utgå enligt nionde och tionde styckena eller, vid försörjningsranta, person som anges i nionde stycket.

Försäkringsvillkor, som med hänsyn till bestämmelserna i denna lag är avgörande för frågan huruvida försäkringen är att anse som pensionsförsäkring, skall tas in i försäkringsavtalet. Detta skall dessutom innehålla villkor att försäkringen inte får pantsättas eller belånas och inte heller ändras på sådant sätt att den inte längre uppfyller de föreskrifter, som anges för pensionsförsäkring i denna lag, eller i andra fall än nedan föreskrivs överlåtas eller återköpas. Avtalet får inte innehålla villkor som är oförenligt med bestämmelserna om pensionsförsäkring i denna lag.

Under den försäkrades livstid får pensionsförsäkring endast överlåtas

1. till följd av anställningsförhållande, därvid försäkringen före eller efter överlåtelsen skall ha karaktär av tjänstepensionsförsäkring,

2. på grund av utmätning liksom vid ackord eller konkurs eller

3. genom bodelning.

Ny ägare till pensionsförsäkring skall omedelbart underrätta försäkringsgivaren om förvärvet av försäkringen. Återköp av pensionsförsäkring får utan hinder av bestämmelserna i denna lag ske, om det tekniska återköpsvärdet uppgår till högst 10 000 kronor eller om särskilda skäl föreligger och riksskatteverket på särskild ansökan medger det. Bestämmelserna i lagen hindrar inte heller återbetalning enligt 13 kap. 4 § äktenskapsbalken av försäkringstagarens tillgodohavande.



Om särskilda skäl föreligger, kan riksskatteverket efter ansökan förklara att försäkring som har meddelats i utomlands bedriven försäkringsrörelse skall anses som pensionsförsäkring. Sådan förklaring får meddelas endast under förutsättning att villkoren för försäkringen i huvudsak står i överensstämmelse med bestämmelserna i denna anvisningspunkt om pensionsförsäkring. Har riksskatteverket meddelat förklaring som här avses kan försäkringen inte övergå till kapitalförsäkring.

Med kapitalförsäkring förstås annan livförsäkring än pensionsförsäkring. Till kapitalförsäkring hänförs mot statens grupplivförsäkring svarande förmån från kommun, även om förmånen inte utgår på grund av försäkring.

Försäkring som enligt denna lag är att hänföra till pensionsförsäkring får anses såsom kapitalförsäkring, om förbehåll härom intagits i avtalet vid dess ingående.

Premiebefrielseförsäkring skall anses tillhöra samma slag av försäkring som huvudförsäkringen.

För att sjuk- eller olycksfallsförsäkring skall anses ha tagits i samband med tjänst fordras, att premier för försäkringen skall betalas av arbetsgivaren. Vidare fordras att anmälan görs till försäkringsanstalten om att försäkringen har tagits i samband med tjänst.

Till livränta räknas även höjning av livräntan och sådant tillägg till denna som skall utgå under livräntans fortsatta bestånd.

Mot beslut, som riksskatteverket meddelat i ärende enligt denna anvisningspunkt, får talan inte föras.

till 32 §

3.<sup>40</sup> Såsom intäkt av tjänst skall upptagas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten. För den, som är anställd *såsom arbetare i jordbruk med binärningar eller i rörelse eller eljest hos annan person* och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning (*jfr punkt 1 av anvisningarna till 21 §*). Vidare skall såsom intäkt upptagas värdet av andra utav den skattskyldige åtnjutna förmåner, därest han icke skulle varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem. Såsom intäkt skall således, under nyss angivna förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fri kost och fria resor även som skatter, *försäkringsavgifter o. dyl.*, som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning (*jfr dock*

3. Såsom intäkt av tjänst skall upptagas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten. För den, som är anställd och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning. Vidare skall såsom intäkt upptagas värdet av andra utav den skattskyldige åtnjutna förmåner, därest han icke skulle varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem. Såsom intäkt skall således, under nyss angivna förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fri kost och fria resor även som skatter, *försäkringar o. d.*, som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning *eller eljest tillhandahållit*. Arbetsgivares kostnader för tryggnad av arbetstagarers pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör

<sup>40</sup>Senaste lydelse 1987:1303.

*punkt 8 här nedan*). Arbetsgivares kostnader för tryggnad av arbetstagarers pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör dock icke skattepliktig intäkt för den anställde.

dock icke skattepliktig intäkt för den anställde.

Angående värdesättningen å bostadsförmån och andra naturaförmåner, som kunna ingå i avlöningen, meddelas bestämmelser i 42 § och därtill hörande anvisningar. Är tjänstebostad med hänsyn till vederbörande tjänst innehavare i tjänsten åliggande representationsskyldighet större än som skäligen kan anses erforderligt för en person i motsvarande ställning men utan särskild, med tjänsten förenad representationsskyldighet, skall såsom värde å bostadsförmånen upptagas allenast vad som kan anses motsvara en bostad av sistnämnda beskaffenhet. Motsvarande gäller, därest tjänstebostad av annan anledning är större än som kan anses erforderligt för tjänst innehavarens och hans familjs behov. Har tjänst innehavare fått utgiva ersättning för bostadsförmån, skall givetvis bostadens uppskattade värde därmed minskas.

4.<sup>41</sup> I vissa tjänster är särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade *kostnader*, som av den skattskyldige måste *bestridas*. I fråga om sådan ersättning skall i beskattningshänseende skillnad göras mellan statlig eller enligt vad nedan sägs därmed jämställd tjänst och *enskild tjänst*.

4. I vissa tjänster är särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade *omkostnader*, som måste betalas av den skattskyldige.

Är fråga om statlig tjänst, skall, med undantag för traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattnings samt resekostnadsersättning, den anvisade ersättningen icke upptagas som intäkt av tjänsten, liksom å andra sidan de kostnader, som skola med ersättningen bestridas, ej få avföras såsom utgift, även om ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande. Vad nu sagts gäller för de fall, då den anvisade ersättningen är avsedd att täcka utgifterna i fråga. Är ersättningen däremot endast avsedd att utgöra ett mindre bidrag till kostnadernas bestridande, skall ersättningen i sin helhet upptagas såsom intäkt, medan å andra sidan kostnaderna få avdragas såsom utgift, även i den mån de överskjuta ersättningen. Vad nu sagts skall gälla även i fråga om kommunal tjänst så ock eljest vid anställning hos offentlig institution, beträffande vilken förklaring enligt 32 § 3 mom. andra stycket gäller.

<sup>41</sup> Senaste lydelse 1989:1017.

I fråga om enskild tjänst samt vid statlig tjänst i fråga om traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattning och resekostnadsersättning skall den anvisade ersättningen upptagas såsom intäkt, och – med undantag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattning – de omkostnader, som skola därmed bestridas, avföras såsom omkostnader för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande, får bristen avföras å intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid märkes dock, att, om det kan antagas, att den anvisade ersättningen beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt åtgå till täckande av de omkostnader, som skola därmed bestridas, större avdrag än som svarar mot den anvisade ersättningen bör medgivas allenast om det visas, att på grund av särskilda förhållanden ersättningen varit otillräcklig för sådana skäliga omkostnader. Å andra sidan torde i dylikt fall ofta kunna antagas, att den anvisade ersättningen i sin helhet åtgått till de omkostnader, för vilka den avsetts, utan att särskild utredning i detta avseende behöver lämnas. Avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen torde i regel böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Detta läser exempelvis vara förhållandet beträffande de resekostnadsersättningar, som i allmänhet utbetalas av de enskilda järnvägarna. Vad nu sagts om statlig tjänst skall gälla även i fråga om kommunal tjänst så ock eljest vid anställning hos offentlig institution, beträffande vilken förklaring enligt 32 § 3 mom. andra stycket gäller. I fråga om traktamentsersättning och resekostnadsersättning vid resa med egen bil gäller dock särskilda bestämmelser, se punkt 3 av anvisningarna till 33 §.

Denna ersättning skall tas upp som intäkt, och de omkostnader, som skall betalas med ersättningen, dras av som kostnader för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen inte räcker till för att betala omkostnaderna, får bristen dras av mot intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid gäller dock, om det kan antas att ersättningen har beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt gå åt för att täcka de omkostnader som skall betalas med ersättningen, att större avdrag än som svarar mot den anvisade ersättningen bör medges endast om det visas, att ersättningen på grund av särskilda förhållanden inte räckt till för sådana skäliga omkostnader. Å andra sidan bör det i sådana fall ofta kunna antas, att ersättningen i sin helhet gått åt till de omkostnader för vilka den avsetts, utan att särskild utredning behöver lämnas i detta avseende. I fråga om traktamentsersättning och resekostnadsersättning vid resa med egen bil gäller dock särskilda bestämmelser i punkterna 3, 3 a och 3 c av anvisningarna till 33 §.

8.<sup>42</sup> Understöd, som vid arbetskonflikt utgått till i konflikten indragen arbetare från organisation, som han tillhört, är icke att hänföra till skattepliktig intäkt.

*Har skattskyldig på grund av anställning eller särskilt uppdrag åtnjutit förmån av fria resor, skall förmånen inte utgöra skattepliktig intäkt om den inte är att anse såsom ersättning för kontant avlöning. Om denna förmån utnyttjats för resor i tjänsten eller resor till och från arbetsplatsen får följaktligen motsvarande avdrag för resekostnader inte göras. Skattefriheten gäller i fråga om resa som har företagits av skattskyldig och dennes make eller sambo och barn under 18 år. (jfr punkt 3 här ovan).*

*10. Har arbetsgivare eller uppdragsgivare lämnat arbetstagare eller uppdragstagare räntefritt lån eller lån där räntan understiger en jämförelseränta, som uppgår till statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet, skall arbetstagaren eller uppdragstagaren ta upp förmånen av lånet som intäkt av tjänst. Denna förmån utgörs av skillnaden mellan jämförelseräntan och avtalad ränta. Förmånsbeloppet skall anses som en betald ränteutgift.*

*Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs annat lån om det finns anledning anta att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren förmedlat det.*

*Det som sagts i denna punkt gäller ej i full som avses i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna.*

12.<sup>43</sup> Sjukpenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadesättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt av tjänst om sjukpen-

12. Sjukpenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadesättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt av tjänst om sjukpen-

<sup>42</sup> Senaste lydelse 1987:1303.

<sup>43</sup> Senaste lydelse 1989:430.

ningen grundas på *inkomst*, som hänför sig till tjänst och för sig eller tillsammans med annan sjukpenninggrundande inkomst uppgår till 6 000 kronor eller högre belopp för år. Till intäkt av tjänst hänföres under nämnda förusättningar också ersättning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt annan lag eller författning, som utgått annorledes än på grund av försäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring.

Föräldrapenningförmåner och vårdbidrag enligt lagen om allmän försäkring samt ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård utgör skattepliktig intäkt av tjänst, dock ej sådan del av vårdbidrag som utgör ersättning för merkostnader.

Korttidsstudiestöd, vuxenstudiebidrag och utbildningsarvode enligt studiestödslagen (1973:349), utbildningsbidrag för doktorander, timersättning vid grundutbildning för vuxna (grundvux), vid vuxenutbildning för psykiskt utvecklingsstörda (särvux) och vid grundläggande svenskundervisning för invandrare räknas som skattepliktig intäkt av tjänst.

Dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa, kontant arbetsmarknadsstöd, statsbidrag motsvarande dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa eller kontant arbetsmarknadsstöd som lämnas till arbetslös som startar egen rörelse samt ersättning enligt 16 § lagen (1989:425) om särskilda inskolningsplatser hos offentliga arbetsgivare räknas som skattepliktig intäkt av tjänst.

Dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom totalförsvaret räknas som skattepliktig intäkt av tjänst.

Detsamma gäller dagpenning och stimulansbidrag, vilka enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser utgå till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda.

12 a.<sup>44</sup> Till intäkt av tjänst räknas avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt 7 av anvisningarna till 33 § samt – i den mån avdrag har medgets för avgifterna vid beräkning av inkomst av tjänst – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter.

13.<sup>45</sup> Är skattskyldig företagsledare i fåmansföretag och har hans make icke sådan ledande ställning i

ningen grundas på *förvärvsinkomst*, som hänför sig till tjänst. Till intäkt av tjänst hänföres under nämnda förusättning också ersättning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt annan lag eller författning, som utgått annorledes än på grund av försäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring.

12 a. Till intäkt av tjänst räknas avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt 7 av anvisningarna till 33 § samt restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, som inte utgör intäkt av näringsverksamhet, och avgifter, som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering, allt i den mån avdrag har medgets för avgifterna.

13. Är skattskyldig företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag och har hans make

<sup>44</sup>Lydelse enligt prop. 1989/90:133.

<sup>45</sup>Senaste lydelse 1976:1094.

företaget gäller, i fråga om lön eller annan ersättning från företaget till maken för utfört arbete, bestämmelserna i andra stycket.

*Uppgår makens arbetsinsats i företaget till minst 400 timmar under beskattningsåret, beskattas maken själv för det vederlag som han uppburit från företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. Om maken till följd av att företaget påbörjat eller nedlagt sin verksamhet icke kunnat arbeta i företaget under hela beskattningsåret, gäller vad nyss sagts under förutsättning att arbetsinsatsen uppgår till minst 200 timmar. Understiger makens arbetsinsats vad sålunda föreskrivits eller överstiger ersättningen vad som kan anses marknadsmässigt, skall företagsledaren beskattas för makens ersättning eller den del av ersättningen som överstiger den marknadsmässiga. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter skäl därtill föreligger. Vid bedömande av om make under beskattningsåret arbetat föreskrivet antal arbetstimmar skall anses att han under tid, då han uppburit sjukpenning eller föräldrapenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller därmed jämförlig ersättning enligt annan författning, arbetat i samma omfattning som närmast före den tid, då sådan ersättning uppburits.*

Ersättning för utfört arbete från fämansföretag till företagsledares eller dennes makes barn, som ej uppnått 16 års ålder, beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget, eller, om makarna har lika stor inkomst från företaget, hos den äldste maken. Detta gäller också ersättning till barn, som har fyllt 16 år, till den del ersättningen överstiger marknads-

*inte sådan ledande ställning i företaget gäller, i fråga om lön eller annan ersättning från företaget till maken för utfört arbete, bestämmelserna i andra stycket.*

*Maken beskattas själv för den ersättning som han uppburit från företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. För överskjutande del skall i stället företagsledaren beskattas.*

Ersättning för utfört arbete från ett fämansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag till företagsledares eller dennes makes barn, som ej uppnått 16 års ålder, beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget, eller, om makarna har lika stor inkomst från företaget, hos den äldste maken. Detta gäller också ersättning till barn, som har fyllt 16 år, till den del

mässigt vederlag för barnets arbetsinsats.

*Vad i andra och tredje styckena föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om inkomst som make och barn åtnjuter i egenskap av delägare i handelsbolag, varvid dock bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna skall iakttagas. Hinder möter emellertid ej att, innan inkomsten från handelsbolaget uppdelas mellan makar och barn, tillgodoräkna make och barn skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet. Omfattar beskattningsåret för handelsbolaget kortare eller längre tid än 12 månader, skall antalet erforderliga arbetstimmar jämkas med hänsyn härtill.*

(35 § 1 a mom. första stycket)

Anskaffar ett fåmansföretag lös egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller honom närstående persons privata bruk, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för företagsledaren.

(35 § 4 mom. fjärde stycket)

Avyttras egendom, som avses i detta moment, till fåmansföretag av delägare eller honom närstående person, skall oavsett bestämmelserna i detta moment som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för egendomen, såvida denna icke är eller kan antagas bli till nytta för företagets verksamhet.

ersättningen överstiger marknadsmissigt vederlag för barnets arbetsinsats.

*Är företagsledares make och barn, som avses i tredje stycket, delägare i fåmansägt handelsbolag tillämpas andra och tredje styckena i den mån inkomsten utgör ersättning för utfört arbete. Till den del inkomsten utgör skälig ersättning för i bolaget gjord kapitalinsats beskattas delägaren själv för inkomsten. Är inkomsten större beskattas företagsledaren för överskjutande del. Har båda makarna inkomst från bolaget gäller beträffande den överskjutande delen bestämmelserna i tredje stycket.*

*14. Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person lös egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare, företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.*

*Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om ställig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst samt att vid denna beräkning särskilda undantagsregler gäller för fastighet och bostadsrätt. Avser avyttringen sådan egendom som avses i 30 § nämnda lag gäller dock, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, att hela vederla-*

get, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, skall beskattas hos överlåtarens som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

Vad som i andra stycket sägs om bostadsrätt gäller endast sådan bostadsrätt som avses i 26 § 1 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt men tillämpas även i fråga om andel eller aktie som avses i andra stycket av samma moment.

(35 § 1 a mom. tredje stycket)

Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres även förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att avyttra egendom till företaget till högre pris eller genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris.

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

(35 § 1 a mom. andra stycket)

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller honom närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som äges eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den *icke* skall beskattas såsom intäkt av fastighet eller intäkt av kapital, av mottagaren upptagas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Mottagaren får dock åtnjuta skäligen avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

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

(35 § 1 a mom. fjärde stycket)

Har fåmansföretag lämnat lån till

Har fåmansföretag lämnat före-



företagsledare eller *honom* närstående person och *utgår icke ränta på lånet eller utgår ränta med lägre belopp än som vanligen utgår på lån av liknande slag*, skall *sedvanlig ränta eller skillnadsbeloppet hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren*.

tagsledare eller *företagsledare* närstående person *räntefritt lån eller lån där räntan understiger en jämförelseränta, som uppgår till statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet, skall låntagaren ta upp förmånen av lånet som intäkt av tjänst. Denna förmån utgörs av skillnaden mellan jämförelseräntan och avtalad ränta.*

(35 § 1 a mom. femte stycket)

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller *honom* närstående person och har lånet *nedskrivits* i företagets räkenskaper, *hänföres* det nedskrivna beloppet till intäkt av *tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren*. Vad nu sagts gäller dock *icke* lån som avses i *sjätte stycket*.

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

(35 § 1 a mom. sjunde stycket)

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag, ekonomisk förening och *handelsbolag*, *vari aktierna eller andelarna till övervägande del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer; samt*

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

Som fåmansföretag räknas

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

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

*Som fåmansföretag räknas dock inte aktiemarknadsbolag enligt lagen (1985:571) om värdepappersmarknaden. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om ställig inkomstskatt.*

*Som fåmansägt handelsbolag räknas*

a) *handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer ge-*

nom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt

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

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

(35 § 1 a mom. åttonde stycket)

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

(35 § 1 a mom. nionde stycket)

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

(35 § 1 a mom. sjätte stycket)

15. Har lån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. utgör lånebeloppet, till den del återbetalning icke skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

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

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

15. Har penninglån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m., skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst, såvida inte synnerliga skäl föreligger mot detta.

till 33 §

3.<sup>46</sup> Har skattskyldig i sin tjänst verkställt resor som varit förenade med övernattningsutom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt att åtnjuta avdrag icke blott för kostnaden för själva resan utan jämväl för den ökning i levnadskostnaden, som den skattskyldige kan hava fått vidkännas på den grund, att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort, såsom för hotellrum, ökad kostnad för föda osv. Därest i tjänst, som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 §, anvisas särskild ersättning för kostnaderna, får avdrag dock icke äga rum. Har enligt 2 kap. 14 § 3 lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter trakamentsersättning och andra ersättningar icke upptagits såsom intäkt, må ej heller de emot ersättningarna svarande kostnaderna avdragas.

I första stycket avsedd ökning i levnadskostnaden skall, där den skattskyldige inte visar större ökning, anses ha uppgått till ett belopp motsvarande den ersättning som av arbetsgivaren utgivits för kostnadens täckande (traktement), dock högst till belopp som i enlighet med vad nedan i detta stycke sägs motsvarar största normala ökning i levnadskostnaden. Riksskatteverket fastställer för varje kalenderår ett belopp (normalbelopp) motsvarande största normala ökning i levnadskostnaden för ett dygn. Resan skall anses ha varit det antal dygn som motsvarar antalet övernattningsnätter. Omfattar vistelse på en och samma ort längre tid än 15

3. Har skattskyldig i sitt arbete företagit resor som varit förenade med övernattningsutom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han har haft på grund av att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort.

Den vanliga verksamhetsorten utgöres av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. Tjänsteställe är den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Om detta sker under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter. Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförbara branscher skall den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe.

Kostnadsökning enligt första stycket kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter.

Har arbetsgivare för förrättning inom riket utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter – dagtraktamente –, och visar den skattskyldige inte större ökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock högst 150 kronor per dag (helt maximibelopp för dag). Detta maximibelopp avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. Som hel dag anses även avresedag om re-

<sup>46</sup>Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

dygn i följd, skall från och med det sextonde dygnet såsom största normala ökning i levnadskostnaden räknas sex tiondelar av normalbeloppet. Vid 1984–1991 års taxeringar skall för skattskyldig som vid arbete inom byggnads- och anläggningsbranschen fortlöpande haft sin arbetsplats förlagd till en och samma ort utanför den vanliga verksamhetsorten under längre tid än två år för tid därefter såsom största normala ökning i levnadskostnaden anses ett belopp motsvarande den del av normalbeloppet som avser kost vid förrättning som pågått längre tid än 15 dygn ökat med faktisk kostnad för logi på arbetsorten. Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i en och samma tjänst varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad nu sagts, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar i nämnda tjänst under beskattningsåret; dock att i fråga om avdrag för ökning i levnadskostnaden från och med det sextonde dygnet i följd på en och samma ort eller under förrättning på utrikes ort levnadskostnadsökningen får beräknas för varje förrättning för sig.

Avdrag för ökade levnadskostnader är däremot icke medgivet enbart på den grund, att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den, där han har sin bostad. Har den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den, där han har tjänst eller anställning, eller antagit arbete, som skall utföras på annan ort än den, där han är bosatt, är avdrag i regel icke medgivet. Avdrag medgives dock för det fall, att anställningen avser endast en kortare tid eller skall bedrivas å flera olika platser eller det av annan anledning icke skäligen kan ifrågasättas, att den skattskyldige skall avflytta till den ort, där arbetet skall utföras.

Oavsett vad i nästföregående stycke sägs äger skattskyldig, som på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt, därest det med avseende på ma-

sun har påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan har avslutats efter kl. 19.00. Om resan har påbörjats senare eller avslutats tidigare skall avdraget bestämmas till högst ett halvt maximibelopp.

Om den skattskyldige inte fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och smätgifter men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges avdrag enligt schablon med 75 kronor per dag.

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad nu sagts, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar inom riket i nämnda anställning under beskattningsåret.

Avdrag för kostnad för logi vid förrättning inom riket medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren – nattractamente. Detta avdrag får dock inte överstiga 75 kronor per natt (maximibelopp för natt).

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort inom riket under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt erhållit kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill.

Kostnadsökning under förrättning som varit förenad med övernattnings på utrikes ort, får beräknas för varje förrättning för sig. Avdraget skall även här, om den skattskyldige inte visar större ökning, anses ha uppgått till belopp som motsvarar den kostnadsersättning som arbetsgivaren gi-

kes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjebostad eller annan därmed jämförlig omständighet icke skäligen kan ifrågasättas, att familjen skall avflytta till den skattskyldiges bostadsort, åtnjuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden som föranledes av den skilda bosättningen. Om båda makarna äro berättigade till sådant avdrag, skall, där makarna ej överenskommit om annan fördelning, det sammanlagda avdraget tillkomma dem med hälften var. Vad här sagts skall, såvitt avser makar, icke äga tillämpning i fall som i 52 § 2 mom. sägs.

vit ut. Avdraget för merkostnad för måltider och småutgifter får dock inte överstiga belopp som kan anses motsvara största normala ökning i levnadskostnaden under ett dygn för respektive förrättningsland.

3 a. En avdragsgill fördyring avseende ökade levnadskostnader kan inte anses föreligga enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än den där han har sin bostad. Avdrag medges dock i följande fall, nämligen om

arbetet avser endast en kortare tid,

arbetet visserligen inte kan betecknas som kortvarigt men ändå typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs,

arbetet skall bedrivas på flera olika platser eller

det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att flyttning bör ske till arbetsorten.

Oavsett vad som ovan sagts har en skattskyldig, som på grund av sitt arbete flyttat till ny bostadsort, rätt till avdrag för ökade levnadskostnader om bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållis på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skäligen på grund av

makes eller sambos förvärvsverksamhet,

svårighet att anskaffa fast bostad på verksamhetsorten eller

annan särskild omständighet.

Avdrag enligt denna punkt medges endast om övernattningsrum på arbetsorten äger rum.

Avdrag medges endast om avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Avdrag enligt första stycket medges under längst två år och i övrigt under längst tre år för gifta eller samboende par och under längst ett år för ensamstående skattskyldiga. I den angivna tiden skall inräknas tid under vilken avdrag för samma förrättning medgets enligt punkt 3. Avdrag

medges dock för längre tid än som sagts nu, om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

Avdrag för kostnad för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. För skattskyldiga som avses i punkt 3 ovan medges dock avdrag enligt bestämmelserna i punkt 3 sjunde stycket. Ökningen i kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Den schablonmässiga ökningen beräknas

1. för skattskyldiga som under de första tre månaderna av bortovaron medgivits avdrag enligt punkt 3 ovan och som alljämt uppbär kostnadsersättning från arbetsgivaren till 100 kronor per dag,

2. för skattskyldiga som medges avdrag enligt första stycket till 75 kronor per dag (ett halvt maximibelopp) under de första tre månaderna av bortovaron och därefter samt i fall av dubbel bosättning till 50 kronor per dag (ett tredjedels maximibelopp).

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt erhållit kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill.

3 b. Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom riket.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdväg. Om avståndet mellan hemorten och arbetsorten överstiger sjuhundra kilometer eller resan företagits till eller från Gotland medges dock avdrag för kostnad för flygresor. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4.

Den som använt egen bil för resor i tjänsten har rätt till avdrag för kostnaden med ett belopp om 1 krona och 20 öre för varje körd kilometer.

3 c. Den som använt egen bil för resor i tjänsten har rätt till avdrag för kostnaden med ett belopp om 1 krona och 20 öre för varje körd kilometer.

till 41 §

4.<sup>47</sup> I fråga om *annan förvärvskälla än jordbruksfastighet, annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder eller rörelse* gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning inestående medel o.s.v. kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit

4. I fråga om *inkomst av tjänst* gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. Vissa intäkter skall dock hänföras till beskattningsåret, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats senast under beskattningsåret och uppburits eller blivit tillgängliga för lyftning före den 15 januari påföljande år. Likaså skall intäkter som uppburits eller blivit tillgängliga för lyftning efter den 15 december året före beskattningsåret hänföras till beskattningsåret om de i sin helhet belöper tidigast på beskattningsåret.

<sup>47</sup> Senaste lydelse 1989:1017.

omedelbart före årets ingång. Särskilda regler gäller vidare enligt punkt 4 a i fråga om intäkt på grund av icke yrkesmässig avyttring av aktier, konvertibla skuldebrev, optionsrätter och andelar i vissa fall.

Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som verkställts under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt taget hänföra till utgift under beskattningsåret. Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet intecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall, att räntan hänför sig till beskattningsåret. Om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., gäller även punkt 8 av anvisningarna till 25 §. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

I enlighet härmed skola fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som inneslå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrives insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som inneslå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtitt avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpe-

Å andra sidan skall utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. På motsvarande sätt som i fråga om intäkter gäller dock även här, att en utgift, som betalats efter den 15 december året före beskattningsåret eller före den 15 januari året efter beskattningsåret, kan vara att hänföra till utgift under beskattningsåret.



skillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m.m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening. I fråga om intäkt vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom är det däremot utan betydelse om intäkten skall uppbäras på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

till 41 a §

2.<sup>48</sup> Äger fastighet av annat slag än som nämns i punkt 1 del i sådan samfällighet som avses i 41 a § och överstiger fastighetens andel av intäkterna i samfälligheten dess andel i sådana kostnader i verksamheten som är på en gång avdragsgilla vid taxeringen med belopp understigande 300 kronor, föreligger icke skyldighet att ta upp intäkterna och kostnaderna vid beräkning av inkomst av fastigheten. Förvaltas sådan samfällighet av juridisk person, skall kapitalinkomster som den juridiska personen har uppburit och som belöper på fastigheten tas upp till beskattning i den förvärvskälla i vilken fastigheten ingår. Om intäkt av fastighet beräknas enligt 24 § 2 mom., skall dock kapitalinkomster beskattas hos ägare av fastigheten i inkomstslaget kapital. Skattskyldighet föreligger emellertid inte för den del av fastighets andel av ränteintäkterna som understiger 300 kronor.

4.<sup>49</sup> Uppbär delägare utdelning från samfällighet, som avses i 2 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall utdelningen av

2. Äger näringsfastighet del i sådan samfällighet som avses i 41 a § och överstiger fastighetens andel av intäkterna i samfälligheten dess andel i sådana kostnader i verksamheten som är på en gång avdragsgilla vid taxeringen med belopp understigande 300 kronor, föreligger icke skyldighet att ta upp intäkterna och kostnaderna vid beräkning av inkomst av fastigheten. Förvaltas sådan samfällighet av juridisk person, skall kapitalinkomster som den juridiska personen har uppburit och som belöper på fastigheten tas upp till beskattning i den förvärvskälla i vilken fastigheten ingår.

4. Uppbär delägare utdelning från samfällighet, som avses i 2 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall utdelningen av del-

<sup>48</sup>Senaste lydelse 1985:1017.

<sup>49</sup>Senaste lydelse 1984:1060.

delägaren tas upp till beskattning som intäkt i den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår *eller, om intäkten av denna beräknas enligt 24 § 2 mom. eller enligt 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, som intäkt av kapital.*

ägaren tas upp till beskattning som intäkt i den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår.

till 42 §

1.<sup>50</sup> Stundom inträffar, att *å* en ort saknas möjlighet att uthyra bostäder och att för den skull något hyrespris för orten *icke* kan fastslås. Särskilt gäller detta i glest befolkade orter, där befolkningen huvudsakligen består av jordbrukare, vilka *bo å* fastigheter, som av dem brukas. Den omständigheten, att uthyrningsmöjlighet *icke* föreligger, medför dock *icke*, att bostadsförmån saknar värde. Vid bestämmande av bostadsförmånens värde i nu angivet fall kan hyrespriset i kringliggande orter tjäna till ledning.

Värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, skall beräknas efter det pris, som i orten gäller, därest det varit fråga om att för penningar förskaffa sig dem. Kan ej dylikt pris direkt angivas, skola nyttigheterna upptagas till det belopp, som med hänsyn till föreliggande förhållanden kan beräknas hava åtgått, om de skolat gäldas i penningar, eller, då fråga är om produkter eller varor från egen jordbruksfastighet eller egen rörelse, det belopp, som det kan beräknas, att den skattskyldige skulle hava erhållit vid försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter.

I fråga om praktikanter, lärlingar, elever vid sjuksköterskeskolor och liknande förekommer, att vederbörande under utbildningstiden åtnjuta naturaförmåner (fri kost, fri bostad) eventuellt jämte en mindre kontantersättning, som närmast har karaktär av fickpengar. I dylika fall må värdet av naturaförmånerna jämkas och upptagas till det lägre belopp, som med hänsyn till kontantersättningens storlek och övriga förhållanden framstår som skäligt.

1. Stundom inträffar, att *på* en ort saknas möjlighet att uthyra bostäder och att för den skull något hyrespris för orten *inte* kan fastslås. Särskilt gäller detta i glest befolkade orter, där befolkningen huvudsakligen består av jordbrukare, vilka *bo på* fastigheter, som av dem brukas. Den omständigheten, att uthyrningsmöjlighet *inte* föreligger, medför dock *inte*, att bostadsförmån saknar värde. Vid bestämmande av bostadsförmånens värde i nu angivet fall kan hyrespriset i kringliggande orter tjäna till ledning.

Med marknadsvärdet avses det pris som betalas *på* orten, om det varit fråga om att för kontanta medel inköpa produkter, varor eller andra förmåner som ingår i lön eller annan inkomst. Om ett sådant pris *inte* direkt kan anges, skall värdet tas upp till det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Är det fråga om produkter eller varor från egen näringsverksamhet, skall som värde tas upp det belopp som det kan beräknas att den skattskyldige skulle ha fått vid en försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter.

<sup>50</sup>Senaste lydelse 1987:1303.

2.<sup>51</sup> Värdet av bilförmån skall för helt år bestämmas till 30 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen eller – om bilmodellen då inte saluförs – till 30 procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på nybilspriset för motsvarande modeller.

Är förmånsbilens årsmodell äldre än tre år skall förmånens värde nedsättas till 25 procent av det i första stycket angivna nybilspriset.

Är förmånsbilens årsmodell sex år eller äldre skall värdet av förmånen nedsättas till 25 procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för de vanligast förekommande bilarna. På den skattskyldiges begäran skall förmånsvärdet bestämmas enligt andra stycket, om sådant nybilspris som där avses kan beräknas för förmånsbilen.

Vid beräkningen av förmånsvärdet enligt första–tredje styckena skall till det angivna nybilspriset i förekommande fall läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning i den mån den överstiger 20 000 kronor.

Om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för det privata nyttjandet av förmånsbilen skall förmånsvärdet nedsättas därigenom att den procentsats efter vilken förmånsvärdet enligt första–tredje styckena skall beräknas minskas med fyra.

Om den skattskyldige åtnjuter förmånen endast under en del av året skall förmånsvärdet beräknat enligt första–femte styckena sättas ned med en tolfedel för varje hel kalendermånad som han inte har åtnjutit förmånen.

*Har företagsledare i fåmansföretag eller honom närstående person fått utnyttja bil som är betydligt dyrare än vad som kan anses erforderligt med hänsyn till företagets verksamhet.*

2. Värdet av bilförmån skall för helt år bestämmas till 0,8 basbelopp med tillägg av 20 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen eller – om bilmodellen då inte saluförs – till 0,8 basbelopp med tillägg av 20 procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på nybilspriset för motsvarande modeller. Värdet får dock inte överstiga 42 procent eller understiga 35 procent av nybilspriset.

Är förmånsbilens årsmodell äldre än tre år skall förmånens värde nedsättas till 85 procent av det värde som framkommer vid en beräkning enligt första stycket.

Är förmånsbilens årsmodell sex år eller äldre skall värdet av förmånen nedsättas till 85 procent av det värde som framkommer vid en beräkning enligt första stycket men som grundar sig på ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för de vanligast förekommande bilarna. På den skattskyldiges begäran skall förmånsvärdet bestämmas enligt andra stycket, om sådant nybilspris som avses i första stycket kan beräknas för förmånsbilen.

Om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för det privata nyttjandet av förmånsbilen skall förmånsvärdet nedsättas med en femtedel.

<sup>51</sup> Senaste lydelse 1989:1017.

skall till det enligt schablon beräknade värdet av bilförmån läggas ett belopp som kan anses motsvara skillnaden mellan de faktiska kostnaderna för bilens användning i verksamheten och de för verksamheten erforderliga kostnaderna.

3.<sup>52</sup> Förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med 60 procent av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med 150 procent av nämnda genomsnittspris.

Får den skattskyldige måltid genom kupong gäller inte värderingsreglerna i närmaste föregående stycke, om kupongvärdet för en måltid överstiger genomsnittspriset avrundat uppåt till närmast hela kronantal.

3. Förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med 250 procent av nämnda genomsnittspris.

Bidrar arbetsgivaren till kostnaderna för anställds måltid och kommer härigenom den anställdes kostnad för måltiden att understiga genomsnittspriset skall skillnaden tas upp som förmån av delvis fri måltid.

#### till 46 §

6.<sup>53</sup> Avdrag för avgift för pensionsförsäkring medges endast om försäkringen ägs av den skattskyldige.

Avdraget får inte överstiga den skattskyldiges A-inkomst för antingen beskattningsåret eller året närmast dessförinnan och beräknas med hänsyn till storleken av sådan inkomst. I fråga om sådan A-inkomst som hänför sig till jordbruksfastighet eller rörelse eller som hänför sig till anställning, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning och inte är anställd i aktieföretag eller ekonomisk förening vari han har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 2 e femte stycket av anvisningarna till 29 §, får avdraget uppgå till sammanlagt högst 35 procent av inkomsten till den del den inte överstiger tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt högst 25 procent av den del av inkomsten som överstiger tjugo men inte trettio

Avdraget får inte överstiga den skattskyldiges A-inkomst för antingen beskattningsåret eller året närmast dessförinnan och beräknas med hänsyn till storleken av sådan inkomst. I fråga om sådan A-inkomst som hänför sig till näringsverksamhet eller som hänför sig till anställning, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning och inte är anställd i aktieföretag eller ekonomisk förening vari han har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 20 e femte stycket av anvisningarna till 23 §, får avdraget uppgå till sammanlagt högst 35 procent av inkomsten till den del den inte överstiger tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt högst 25 procent av den del av inkomsten som överstiger tjugo men inte trettio gånger nämnda basbe-

<sup>52</sup> Senaste lydelse 1987:1303.

<sup>53</sup> Senaste lydelse 1986:1113.

gångar nämnda basbelopp. I fråga om övrig A-inkomst får avdraget uppgå till högst 10 procent av inkomsten till den del den tillsammans med A-inkomst enligt föregående mening inte överstiger tjugo gånger nämnda basbelopp. I stället för vad som angivits i andra och tredje meningarna av detta stycke får avdraget beräknas till högst ett belopp motsvarande angivet basbelopp jämte 30 procent av inkomst som hänför sig till *jordbruksfastighet eller rörelse* intill en sammanlagd A-inkomst motsvarande tre gånger samma basbelopp. Avdraget beräknas i sin helhet antingen på inkomst som skall tas upp till beskattning under beskattningsåret eller på inkomståret närmast dessförinnan.

Om särskilda skäl föreligger får riksskatteverket efter ansökan besluta att avdrag för avgift för pensionsförsäkring får medges med högre belopp än som följer av bestämmelserna i föregående stycke. Därvid skall dock följande gälla. För skattskyldig, som redovisar inkomst som är att anse som A-inkomst endast av tjänst men som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, får avdrag medges högst med belopp, beräknat som för inkomst av *jordbruksfastighet eller rörelse* på det sätt som föreskrivits i föregående stycke. Har sådan skattskyldig erhållit särskild ersättning i samband med att anställning upphört och har han ej skaffat sig ett betryggande pensionskydd, får dock avdrag medges med högre belopp. Avdrag som avses i de två närmast föregående meningarna får dock inte beräknas för inkomst som härrör från aktiebolag eller ekonomisk förening vari den skattskyldige har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 2e femte stycket av anvisningarna till 29 §. Har skattskyldig, som – själv eller genom förmedling av juridisk person – *drivit jordbruk, skogsbruk eller rörelse*, upphört med driften i förvärvskällan och har han under

lopp. I fråga om övrig A-inkomst får avdraget uppgå till högst 10 procent av inkomsten till den del den tillsammans med A-inkomst enligt föregående mening inte överstiger tjugo gånger nämnda basbelopp. I stället för vad som angivits i andra och tredje meningarna av detta stycke får avdraget beräknas till högst ett belopp motsvarande angivet basbelopp jämte 30 procent av inkomst som hänför sig till *näringsverksamhet* intill en sammanlagd A-inkomst motsvarande tre gånger samma basbelopp. Avdraget beräknas i sin helhet antingen på inkomst som skall tas upp till beskattning under beskattningsåret eller på inkomståret närmast dessförinnan.

Om särskilda skäl föreligger får riksskatteverket efter ansökan besluta att avdrag för avgift för pensionsförsäkring får medges med högre belopp än som följer av bestämmelserna i föregående stycke. Därvid skall dock följande gälla. För skattskyldig, som redovisar inkomst som är att anse som A-inkomst endast av tjänst men som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, får avdrag medges högst med belopp, beräknat som för inkomst av *näringsverksamhet* på det sätt som föreskrivits i föregående stycke. Har sådan skattskyldig erhållit särskild ersättning i samband med att anställning upphört och har han ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får dock avdrag medges med högre belopp. Avdrag som avses i de två närmast föregående meningarna får dock inte beräknas för inkomst som härrör från aktiebolag eller ekonomisk förening vari den skattskyldige har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 20e femte stycket av anvisningarna till 23 §. Har skattskyldig, som – själv eller genom förmedling av juridisk person – *bedrivit näringsverksamhet*, upphört med driften i förvärvskällan och har han under verksamhetstiden ej skaffat

verksamhetstiden ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får avdrag beräknas även på B-inkomst. Avdraget får i detta fall beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige drivit *jordbruket, skogsbruket eller rörelsen*, dock högst för tio år. Hänsyn skall vid bedömningen av avdragets storlek tas till den skattskyldiges övriga pensionsskydd och andra möjligheter till avdrag för avgift som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6. Avdraget får dock inte överstiga ett belopp som för varje år som driften pågått motsvarar tio gånger det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring bestäms för det år driften i förvärvskällan upphört och ej heller summan av de belopp som under beskattningsåret redovisats som nettointäkt av förvärvskällan och sådan inkomst av *tillfällig förvärvsverksamhet* som är att hänföra till vinst med anledning av överlåtelse av förvärvskällan. Har riksskatteverket enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § medgivit att dödsbo tar *pensionsförsäkring*, anger riksskatteverket det högsta belopp varmed avdrag för avgift för försäkringen får medges. Härvid iaktas i tillämpliga delar bestämmelserna i detta stycke om avdrag för skattskyldig som upphört med driften i en förvärvskälla. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som avses i detta stycke får talan inte föras.

Har skattskyldig erlagt avgift som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6 men har avdrag för avgiften helt eller delvis inte kunnat utnyttjas enligt bestämmelserna i andra stycket, medges avdrag för ej utnyttjat belopp vid taxering för det påföljande beskattningsåret. Sådant avdrag medges dock inte med belopp som tillsammans med erlagd avgift sistnämnda år överstiger vad som anges i andra stycket.

Oavsett föreskrifterna i de föregående styckena medges avdrag för avgift som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6 inte med högre belopp än skillnaden mellan sammanlagda beloppet av inkomster från olika förvärvskällor och övriga avdrag enligt 46 §. Avdrag, som på grund av vad nu sagts inte kunnat utnyttjas vid taxeringen för det beskattningsår då avgiften betalades, får utnyttjas senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter betalningsåret. Inte heller i sistnämnda fall får avdraget överstiga vad som återstår sedan övriga avdrag enligt 46 § gjorts.

Med A-inkomst avses inkomst av

sig ett betryggande pensionsskydd, får avdrag beräknas även på B-inkomst. Avdraget får i detta fall beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige drivit *näringsverksamheten*, dock högst för tio år. Hänsyn skall vid bedömningen av avdragets storlek tas till den skattskyldiges övriga pensionsskydd och andra möjligheter till avdrag för avgift som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6. Avdraget får dock inte överstiga ett belopp som för varje år som driften pågått motsvarar tio gånger det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring bestäms för det år driften i förvärvskällan upphört och ej heller summan av de belopp som under beskattningsåret redovisats som nettointäkt av förvärvskällan och sådan inkomst av *kapital* som är att hänföra till vinst med anledning av överlåtelse av förvärvskällan. Har riksskatteverket enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § medgivit att dödsbo tar pensionsförsäkring, anger riksskatteverket det högsta belopp varmed avdrag för avgift för försäkringen får medges. Härvid iaktas i tillämpliga delar bestämmelserna i detta stycke om avdrag för skattskyldig som upphört med driften i en förvärvskälla. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som avses i detta stycke får talan inte föras.

Med A-inkomst avses inkomst av

tjänst samt inkomst av *jordbruksfas-tighet och rörelse om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning*. Till A-inkomst räknas även inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning. Med B-inkomst avses *övriga inkomster*.

aktiv näringsverksamhet samt inkomst av tjänst *med borseende från sådan intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i*. Till A-inkomst räknas även inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning. Med B-inkomst avses *inkomst av passiv näringsverksamhet samt sådan intäkt av tjänst som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i*.

till 48 §

1. Vid tillämpningen av 48 § 4 mom. och denna anvisningspunkt iaktas följande. Som folkpension räknas inte barnpension eller vårdbidrag. Folkpension skall anses utgöra en inte obetydlig del av den skattskyldiges inkomst, om den uppgår till minst 6 000 kronor eller minst en femtedel av den sammanräknade inkomsten. Som folkpension behandlas även tillägspension i den mån den enligt lagen (1969:205) om pensionstillskott föranlett avräkning av pensionstillskott.

För gift skattskyldig, som uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension, uppgår det särskilda grundavdraget till 1,325 basbelopp. För övriga skattskyldiga uppgår avdraget till 1,5 basbelopp. För gift skattskyldig, som under viss del av beskattningsåret uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension och under återstoden av året uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make saknar folkpension, uppgår avdraget till 1,5 basbelopp.

Det särskilda grundavdraget får dock inte överstiga uppburen folkpension och pensionstillskott som uppburits enligt 2 § lagen om pensionstillskott. För den som uppburit folkpension i form av förtidspension gäller att det särskilda grundavdraget inte får överstiga uppburen folkpension och hälften av pensionstillskott

som uppburits enligt 2 a § nämnda lag.

Det särskilda grundavdraget reduceras med 65 procent av den del av uppburen pension som överstiger det för den skattskyldige enligt andra stycket gällande avdragsbeloppet. Pension som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring reducerar dock inte det särskilda grundavdraget.

För den som vid utgången av året före beskattningsåret inte uppbar folkpension reduceras det särskilda grundavdraget i stället med 65 procent av den del av taxerad inkomst som överstiger det för den skattskyldige enligt andra stycket gällande avdragsbeloppet.

Oavsett vad som i det föregående sagts om reducering föreligger alltid rätt till särskilt grundavdrag med så stort belopp som den skattskyldige skulle ha fått i grundavdrag enligt 48 § 2 eller 3 mom. om dessa bestämmelser i stället hade tillämpats.

(anv. till 49 § p. 1)

Oskift dödsho efter person, som vid sitt fränfälle varit här bosatt, äger på grund av bestämmelserna i 53 § 3 mom. att för det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffat, åtnjuta kommunalt grundavdrag med belopp, som skulle hava tillerkänts den avlidne, därest han fortfarande levte. Har nämnda person icke varit under hela tiden mellan beskattningsårets ingång och dödsfallet här i riket bosatt, skall avdrag medgivas dels för den tid han varit härstädes bosatt, dels för tiden efter dödsfallet till beskattningsårets utgång och för den sammanlagda tiden beräknas i enlighet med de i 48 § 3 mom. meddelade bestämmelserna.

Avdrag, varom nu sagts, medgives utan hänsyn därtill, att dödsboet efter den avlidne skiftats före utgången av det beskattningsår, under vilket dödsfallet ägt rum.

3. Dödsboet efter den som vid sitt fränfälle var bosatt här i riket har på grund av bestämmelsen i 53 § 3 mom. första stycket rätt till kommunalt grundavdrag för det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffat, med belopp som skulle ha medgetts den avlidne om denne fortfarande hade levat. Var den avlidne inte bosatt här i riket under hela tiden mellan beskattningsårets ingång och dödsfallet, skall, när 48 § 3 mom. tillämpas, grundavdrag medges dels för den tid han var bosatt här, dels för tiden mellan dödsfallet och beskattningsårets utgång samt för den sammanlagda tiden beräknas enligt bestämmelserna i nämnda moment.

Avdrag enligt första stycket medges utan hänsyn till att dödsboet skiftats före utgången av det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffat.



(anv. till 49 § p. 2)

*Oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit här i riket bosatt, må vid taxering medgivnas grundavdrag allenast för den tid, under vilken nämnda person det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, varit här i riket bosatt.*

*4. Dödsboet efter den som vid sitt frånfälle inte var bosatt här i riket kan på grund av bestämmelsen i 53 § 3 mom. första stycket ha rätt till kommunalt grundavdrag för det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffade, om den avlidne under någon del av det året var bosatt här.*

till 52 §<sup>54</sup>

*Har makar tillsammans deltagit i förvärvsverksamhet avseende inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse gäller bestämmelserna i andra-sjätte styckena.*

*Har makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet gäller bestämmelserna i andra-sjätte styckena.*

Verksamheten anses bedriven av den ena av makarna om han med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter kan anses ha en ledande ställning i verksamheten och den andra maken inte har en sådan ledande ställning. Den make som sålunda driver verksamheten beskattas för hela inkomsten av verksamheten om annat inte följer av tredje och fjärde styckena. Har ingen av makarna en sådan ledande ställning som nu har sagts anses verksamheten bedriven av makarna gemensamt. I sådana fall sker beskattning enligt femte stycket.

När verksamheten bedrivits av den ena av makarna men den andra maken (medhjälpande make) arbetat i verksamheten *minst 400 timmar under beskattningsåret*, får makarna fördela inkomsten sig emellan så att en del av hela inkomsten av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, hänförs till medhjälpande make. Denna del får inte tas upp till högre belopp än som kan anses motsvara marknadsmässigt vederlag för medhjälpande makens arbete jämte egen sjukpenning eller annan ersättning som avses i *punkt 14 av anvisningarna till 21 § eller punkt 9 av anvisningarna till 28 §. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än 12 månader, jämkas antalet arbetstimmar med hänsyn härtill. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra omständigheter*

När verksamheten bedrivits av den ena av makarna men den andra maken (medhjälpande make) arbetat i verksamheten, får makarna fördela inkomsten sig emellan så att en del av hela inkomsten av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, hänförs till medhjälpande make. Denna del får inte tas upp till högre belopp än som kan anses motsvara marknadsmässigt vederlag för medhjälpande makens arbete jämte egen sjukpenning eller annan ersättning som avses i *punkt 11 av anvisningarna till 22 §.*

<sup>54</sup>Senaste lydelse 1981:1150.

skäl därtill föreligger. Vid bedömning av om medhjälpande make under beskattningsåret arbetat föreskrivet antal arbetstimmar skall anses att han under tid, då han uppburit sjukpenning eller föräldrapenning enligt lügen (1962:381) om allmän försäkring eller därmed jämförlig ersättning enligt annan författning, arbetat i samma omfattning som närmast före den tid, då sådan ersättning uppburits.

I de fall då verksamhet bedrivits av den ena av makarna och den andra maken ägt del i förvärvskällan eller det i denna nedlagda kapitalet, möter inte hinder att – utöver vad som anges i tredje stycket – hänföra ytterligare en del av inkomsten till sistnämnda make, motsvarande skälig ränta som han kan ha uppburit på grund av sin äganderätt eller kapitalinsats.

Har makarna gemensamt bedrivit verksamheten, skall vardera maken taxeras för den inkomst därav som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom.

Vad som på vardera maken belöper enligt bestämmelserna i förstafemte styckena, sedan därifrån avräknats på maken belöpande del av avsättning för egenavgifter, utgör den skattskyldiges *nettointäkt* av förvärvskällan.

Vad som på vardera maken belöper enligt bestämmelserna i förstafemte styckena, sedan därifrån avräknats på maken belöpande del av avsättning för egenavgifter, utgör den skattskyldiges *inkomst* av förvärvskällan.

Av 65 § framgår, att bestämmelser som avser gift skattskyldig i vissa fall skall tillämpas i fråga om dem som, utan att vara gifta, lever tillsammans.

till 53 §

3.<sup>55</sup> Med fast driftställe för *rörelse* avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken *rörelsen* helt eller delvis bedrivs.

3. Med fast driftställe för *näringsverksamhet* avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken *verksamheten* helt eller delvis bedrivs.

Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
- g) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet,
- h) fastighet som utgör omsättningstillgång i *rörelse*.

Fast driftställe anses också föreligga, om någon är verksam för *rörelsen* här i riket och har fått och regelmässigt använder fullmakt att

- h) fastighet som utgör omsättningstillgång i *näringsverksamhet*.

Fast driftställe anses också föreligga, om någon är verksam för *näringsverksamheten* här i riket och har fått och regelmässigt använder

<sup>55</sup> Senaste lydelse 1986:1113.

sluta avtal för rörelsens innehavare.

fullmakt att sluta avtal för verksamhetens innehavare.

Fast driftställe anses däremot inte föreligga enbart av det skälet att någon bedriver affärsverksamhet här i riket genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om denne därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar skall anses som intäkt av rörelse som här bedrivits från fast driftställe, om ersättningen skall hänföras till intäkt av rörelse och om den härrör från en här i riket från fast driftställe bedriven rörelse.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar skall anses som intäkt av näringsverksamhet som här bedrivits från fast driftställe, om ersättningen skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet och om den härrör från en här i riket från fast driftställe bedriven näringsverksamhet.

till 54 §

3.<sup>56</sup> Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om

a) anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs samt inkomsten belastar driftstället såsom omkostnad; eller

b) anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling.

Vad nu sagts gäller dock inte vid anställning ombord på utländskt fartyg. I fråga om sådan anställning gäller vid 1986–1991 års taxeringar att skattefrihet föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare, som är en inländsk juridisk person eller en här i riket bosatt fysisk person, och anställningen utövats ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 7 § 8 fartygssäkerhetsförordningen (1988:594).

I tid för vistelse som avses i första och andra styckena får inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Uppehåll i Sverige för här avsedda ändamål får inte sträcka sig längre än som motsvarar högst sex dagar för varje hel månad som anställningen utomlands varar eller under ett och samma anställningsår till mer än 72 dagar.

Har den skattskyldige påbörjat anställningen och kunde det därvid på goda grunder antas att inkomsten av anställningen skulle komma att undantas från skatt i Sverige enligt 54 § första stycket f men inträffar under anställningstiden ändrade förhållanden som medför att villkoren för att undanta inkomsten från skatt i Sverige inte föreligger, skall inkomsten likväl undan-

3. Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader i den mån inkomsten beskattats i verksamhetslandet. Om anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling medges dock sådan befrielse även om inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstifning eller administrativ praxis i detta land eller avtal som detta land ingått.

<sup>56</sup>Senaste lydelse 1989:1017.

tas från beskattning i Sverige om de ändrade förhållandena beror på omständigheter över vilka den skattskyldige inte kunnat råda och en beskattning skulle te sig uppenbart oskälig.

till 65 §

1.<sup>57</sup> Utan hinder av vad som *föreskrives* i 65 § andra stycket *skola* bestämmelserna i 20 § andra stycket och anvisningarna till 52 § *äga tillämpning* under tid, då makar *leva* tillsammans. Upphör sammanlevnaden, *äga* bestämmelserna *alltjämt tillämpning* till dess förutsättningar för allmänt avdrag för periodiskt understöd från den ena maken till den andra *föreligger* enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 §. *Om på grund av vad nu sagts bestämmelserna i 20 § andra stycket och anvisningarna till 52 § äro tillämpliga endast för del av beskattningsåret, skall ändock frågan huruvida skattskyldigs make gjort sådan minsta arbetsinsats, som fordras för taxering enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 §, avgöras med hänsyn till hans arbetsinsats under hela beskattningsåret i den skattskyldiges förvärvsverksamhet.*

1. Utan hinder av vad som *föreskrivs* i 65 § andra stycket *skall* bestämmelserna i 20 § andra stycket och anvisningarna till 52 § *tillämpas* under tid, då makar *lever* tillsammans. Upphör sammanlevnaden, *tillämpas* bestämmelserna *fortfarande* till dess förutsättningar för allmänt avdrag för periodiskt understöd från den ena maken till den andra *föreligger* enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 §.

Denna lag<sup>58</sup> träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas såvitt avser punkt 1 av anvisningarna till 53 § första gången vid 1987 års taxering och i övrigt första gången vid 1986 års taxering. I fråga om den som avrest från Sverige före den 1 juli 1982 och därefter inte här har eller har haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats här gäller äldre bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 53 §. Dock gäller de nya bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av nämnda anvisningar, om sådana omständigheter som enligt bestämmelserna kan medföra att en person skall anses bosatt här, föreligger efter ikraftträdandet. Vidare gäller äldre bestämmelser i 54 § och punkt 3 av anvisningarna till 54 § *fortfarande* i fråga om anställning utomlands som har påbörjats före

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas såvitt avser punkt 1 av anvisningarna till 53 § första gången vid 1987 års taxering och i övrigt första gången vid 1986 års taxering. I fråga om den som avrest från Sverige före den 1 juli 1982 och därefter inte här har eller har haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats här gäller äldre bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 53 §. Dock gäller de nya bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av nämnda anvisningar, om sådana omständigheter som enligt bestämmelserna kan medföra att en person skall anses bosatt här, föreligger efter ikraftträdandet. Vidare gäller äldre bestämmelser i 54 § och punkt 3 av anvisningarna till 54 § i fråga om *inkomst som uppburits före utgången av år 1992 på grund av an-*

<sup>57</sup> Senaste lydelse 1976:67.

<sup>58</sup> 1985:362.

ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

ställning utomlands som har påbörjats före ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av punkterna 2–30 nedan.

2. Äldre föreskrifter i 3 § med anvisningar tillämpas vid 1992 års taxering. Beträffande sådana skattskyldiga som avses i första stycket c av anvisningarna i den äldre lydelsen gäller detta dock i fråga om brutna räkenskapsår endast under förutsättning att avkortning eller förlängning av räkenskapsåret har skett på det sätt som anges i de två sista meningarna av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i bokföringslagen (1976:125).

3. Har en skattskyldig vid 1991 års taxering redovisat inkomst eller underskott av annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital enligt de äldre bestämmelserna i 41 § andra stycket skall den skattskyldige vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet vid 1992 års taxering eller, om den skattskyldige inte taxeras då, vid 1993 års taxering inte ta upp andra ingående tillgångs- och skuldposter i det aktuella hänseendet än som framgår av andra och tredje styckena.

Som ingående fordran tas upp dels intäkt som blivit tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men som tagits till beskattning det föregående beskattningsåret, dels utgift som betalats i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte dragits av vid beräkningen av inkomsten för det beskattningsåret.

Som ingående skuld tas upp dels intäkt som har uppburits i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte tagits till beskattning det året, dels utgift som är obetald vid ingången av beskattningsåret men som dragits av vid beräkningen av inkomsten för det föregående beskattningsåret.

Intäkter och utgifter som redovisats vid 1991 års taxering beaktas inte vid 1992 års taxering eller, om den skattskyldige inte taxeras då, vid 1993 års taxering i vidare mån än vad som framgår av andra och tredje styckena.

4. De nya föreskrifterna i 26 § första stycket och 34 § andra stycket om avdrag för underskott som hänför sig till föregående år tillämpas inte vid 1992 års taxering.

5. För sådant underskott som avses i äldre föreskrifter i 39 § 2 mom. och som inte utnyttjats tidigare föreligger rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet senast vid den taxering som sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet av sådan inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet som avses i de nämnda föreskrifterna.

6. För sådant underskott som avses i äldre föreskrifter i 46 § 1 mom. tredje stycket och som inte utnyttjats tidigare föreligger rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet senast vid den taxering som sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet av sådan inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse som avses i de nämnda föreskrifterna.

I fråga om sådant äldre underskott som avses i första stycket får medgivande avseende 1992 och senare års taxeringar lämnas enligt de upprädda bestämmelserna i 46 § 1 mom. femte stycket.

7. Äldre föreskrifter i punkt 4 andra stycket c och tredje stycket av anvisningarna till 27 § tillämpas vid 1992 års taxering. Vid avskattning skall dock nedskrivningens belopp tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

8. Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av näringsfastighet enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall belopp som anges i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § och som hänför sig till tid före den 1 januari 1991 inte tas upp som intäkt.

9. Övergår fastighet i inkomstslaget jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse eller fastighet utom riket till privatbostadsfastighet den 1 januari 1991 och avyttras fastigheten under tiden den 1 januari 1991 – den 31 december 1999 tas som intäkt upp belopp som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 §. Vad som sagts gäller dock inte om omkostnadsbeloppet beräknas enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

10. Avyttras fastighet som avses i punkt 9 tas som intäkt upp belopp som anges i punkt 5 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 22 §, dock inte i den mån de värdehöjande åtgärderna hänför sig till tid efter utgången av år 1990.

11. I fråga om fastighet som skall räknas som privatbostadsfastighet med hänsyn till förhållandena vid utgången av år 1991 gäller följande.

Skulle fastigheten vid tillämpning av äldre föreskrifter ha ingått i en förvärvskälla för vilken beskattningsåret börjat löpa före utgången av år 1990 skall fastigheten hänföras till näringsverksamhet för den del av beskattningsåret som avser år 1990. Punkt 6 av anvisningarna till 22 § skall inte tillämpas i detta fall.

Har vid 1991 års taxering lager på fastigheten tagits upp till lägre belopp än anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet vid utgången av beskattningsåret efter avdrag för inkurans tas skillnaden upp som intäkt av näringsverksamhet vid 1992 års taxering.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även del av fastighet.

12. I fråga om intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § gäller vid 1993–1995 års taxeringar att underlaget för räntefördelning multipliceras med 55, 70 respektive 85 procent av statslåneräntan vid beskattningsårets ingång.

13. Vid tillämpning av bestämmelserna om räntefördelning i punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § skall vid 1992–1999 års taxeringar i fråga om delägare i handelsbolag, utöver vad som följer av fjärde stycket i nämnda punkt, bortses från en övergångspost. Övergångsposten är ett belopp motsvarande ett negativt underlag för räntefördelning vid 1992 års taxering, eller, om delägaren på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från handelsbolaget detta år, vid 1993 års taxering, till den del detta negativa underlag överstiger fribeloppet. Vid beräkning av skillnadsbeloppet enligt tredje stycket tredje och fjärde meningarna i nämnda punkt skall tillgångar som avses där tas upp till det högsta av de värden som följer av 6 § andra stycket lagen om skatteutjämningsreserv.

Övergångsposten skall reduceras i den mån delägarens nettouttag från bolaget (uttag utöver tillskott) under beskattningsår som taxerats år 1991 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

14. Äldre föreskrifter i punkt 2 b av anvisningarna till 25 § gäller i fråga om avdrag för värdeminskning på värmepannor, hissmaskinerier och jämförlik maskinell utrustning som har anskaffats före ikraftträdandet. Byts sådan utrustning ut och har den skattskyldige på grund härav rätt till avdrag för reparation av byggnad medges dock inte avdrag för utranering. I sådant fall skall ett belopp motsvarande vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvär-

det för utrustningen läggas till anskaffningsvärdet för byggnaden i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av material e.d. i samband med utbytet.

15. Äldre föreskrifter tillämpas på markanläggning som har anskaffats före ikraftträdandet.

16. I fråga om utgifter som avses i punkt 15 av anvisningarna till 23 § tillämpas äldre föreskrifter på utgifter före ikraftträdandet.

17. I fråga om anslutningsavgift och anläggningsbidrag som avses i punkt 17 av anvisningarna till 23 § tillämpas äldre föreskrifter på utgifter före ikraftträdandet.

18. Vid tillämpning av de nya föreskrifterna i punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § på arbeten som utförts senast under det räkenskapsår som taxeras år 1992 skall anskaffningsvärdet anses utgöras av de direkta kostnaderna för arbetet.

19. Äldre föreskrifter i punkt 8 första stycket av anvisningarna till 25 § gäller i fråga om kostnader för reparation och underhåll som har utförts under beskattningsår för vilket taxering skett år 1991 eller tidigare. Vid senare års taxeringar görs avdraget i inkomstslaget näringsverksamhet.

20. Äldre bestämmelser i punkt 1 tredje stycket tredje och fjärde meningarna av anvisningarna till 28 § tillämpas om rörelsen påbörjats före utgången av år 1990. Uttrycket fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen skall härvid utgöra fastighetens anskaffningsvärde.

21. Vid 1991 års taxering tillämpas inte de äldre föreskrifterna i 35 § 1 a mom. tredje stycket på handelsbolagsdelägarers förvärv från bolaget av egendom som avses i 35 § 3 och 4 mom. i momentens lydelse intill den 1 juli 1990.

22. Bestämmelsen om avyttring av tillgångar i handelsbolag i punkt 1 tredje stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § tillämpas inte om tillgångarna anskaffats före ikraftträdandet och avyttrats före utgången av år 1991 och innehavet av tillgångarna betingats av näringsverksamhet som bedrivs av bolaget eller av annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå bolaget nära.

23. Har tillgångar som avses i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § anskaffats före utgången av år 1990 skall beräkningen av realisationsvinst eller realisationsförlust enligt punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 24 § göras på grundval av vederlaget vid anskaffningen.

24. Vid sådana avyttringar som avses i punkterna 2 och 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall de upphävda bestämmelserna i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § alltjämt tillämpas.

25. Äldre bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 41 § tillämpas vid 1992 års taxering i fråga om intäkter som uppburits och utgifter som erlagts i anslutning till årsskiftet 1990-1991.

26. Äldre föreskrifter i 32 § 1 mom. tredje stycket och punkt 11 av anvisningarna till 32 § tillämpas fortfarande om anställningen har upphört före ikraftträdandet.

27. Äldre föreskrifter i 32 § 3 mom. tillämpas vid 1992 års taxering i fråga om kostnadsersättning som avser tid före utgången av år 1990.

28. De nya föreskrifterna i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 § om skatteplikt för ersättning på grund av gruppsjukförsäkring tillämpas inte om försäkringsfallet har inträffat före ikraftträdandet.

29. Vid 1992 och 1993 års taxeringar skall vid reduktion av det särskilda grundavdraget enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 48 § med pension likställas inkomst av passiv näringsverksamhet enligt 25 § och in-

komst av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Vidare skall vid reduktion enligt punkt 1 femte stycket av nämnda anvisningar med taxerad förvärvsinkomst likställas inkomst av kapital enligt nämnda moment.

Vid 1992 och 1993 års taxeringar skall det särskilda grundavdraget även reduceras på grund av förmögenhet enligt de äldre bestämmelserna avseende avdrag för nedsatt skatteförmåga i punkt 2 av anvisningarna till 50 § och – i fråga om makar – 52 § 1 mom. andra stycket. Vad som där sägs om fastighet, som avses i den äldre lydelsen av 24 § 2 mom. samt sådan bostadsbyggnad med tillhörande tomt på jordbruksfastighet som används som bostad av den skattskyldige, skall avse sådan privatbostadsfastighet som anges i 5 § första stycket.

Bestämmelserna i första och andra styckena får inte leda till lägre särskilt grundavdrag än vad den skattskyldige skulle ha medgetts i grundavdrag enligt 48 § 2 mom. första–femte styckena och 48 § 3 mom. om dessa regler i stället hade tillämpats för denne.

30. I fråga om de nya bestämmelserna i lagen skall, i den mån dessa motsvarar föreskrifter som upphävs genom lagen och för vilka gällt övergångsbestämmelser som fortfarande skulle kunna ha betydelse, dessa övergångsbestämmelser tillämpas.



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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> dels att 4 a §, 7 § 11 och 12 mom., 10 § 2–6 mom. samt 19 § skall upphöra att gälla,

dels att 1 §, 2 § 1–10 mom., 3–5 §§, 6 § 1 och 2 mom., 7 § 3–6 och 8 mom., 8–9 a §§, 10 § 1 mom., 10 a §, 11 § 1 mom., 14 § 1 mom. samt övergångsbestämmelserna till lagen (1985:363) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 2 § 12–16 mom. och 24–30 §§, samt närmast före 24 § en ny rubrik av följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt i denna lag givna bestämmelser.

Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning å aktie i svenskt aktiebolag och beträffande sjömansskatt skall gälla vad därom finnes särskilt stadgat.

Angående taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering till statlig inkomstskatt stadgas i taxeringslagen.

1 mom.<sup>3</sup> Om vad som är att hänföra till skattepliktig inkomst och om

### Föreslagen lydelse

#### 1 §<sup>2</sup>

*1 m o m.* Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt denna lag.

*2 mom.* Fysiska personer och dödsbon skall erlägga statlig inkomstskatt dels för inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst (förvärvsinkomst) dels för inkomst av kapital (kapitalinkomst).

*3 mom.* Juridiska personer utom dödsbon skall erlägga statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet.

*4 mom.* Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag och beträffande sjömansskatt skall gälla vad därom finnes särskilt stadgat.

*5 mom.* Angående taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering till statlig inkomstskatt stadgas i taxeringslagen (1990:000).

#### 2 §

1 mom. Bestämmelserna i 3–5, 18–27, 31–34, 41–44, 65 och 66 §§

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

4 a § 1960:65

7 § 11 mom. 1989:1040

7 § 12 mom. 1985:263

10 § 2 mom. 1986:508

10 § 3 mom. 1986:508

10 § 4 mom. 1986:508

10 § 5 mom. prop. 1989/90:74

10 § 6 mom. 1986:508

19 § 1974:770,

<sup>2</sup>Senaste lydelse 1986:1307.

<sup>3</sup>Senaste lydelse 1986:1114.

*Nuvarande lydelse*

*beräkning av inkomst från olika förvärvskällor skall gälla vad i 17 § första och andra styckena samt 18–44 §§ kommunalskattelagen (1928:370) är stadgat i den mån inte annat följer av denna lag.*

*Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs restituerad, avkortad eller avskriven vinstdelnings-skatt i den mån avdrag har medgetts för skatten.*

(3 § första och andra styckena)

Bestämmelserna i 3 och 4 §§ samt 64–66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) äger motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser äga tillämpning vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall *likaledes* anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar lända till *efterrättelse*.

*Föreslagen lydelse*

*kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.*

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

*För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde-åttonde styckena.*

*Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig gäller dock följande. Beskattningsåret får avse – utom kalenderår – räkenskapsår som omfattar tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni, den 1 september–den 31 augusti eller tid som enligt 12 § andra stycket bokföringslagen medgetts för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet. Har skattskyldig påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lugts om till annan tid än kalenderår räknas som beskatt-*

ningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtas som beskattningsår.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla.

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

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

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas – utöver vad som följer av första stycket – 25 § 1–8 mom. och 26 § 1–6 mom.

2 mom.<sup>4</sup> Inkomst av rörelse som kommissionärsföretag har drivit för ett kommittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning

a) att kommissionärsförhållandet är

b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av ifrågavarande rörelse,

c) att rörelsen drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,

2 mom. Inkomst av verksamhet som kommissionärsföretag har drivit för ett kommittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning

grundat på skriftligt avtal,

b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av den verksamhet som drivits för kommittentföretagets räkning,

c) att verksamheten drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1986:1233.

d) att beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt

e) att båda företagen skulle ha rätt till avdrag enligt 3 mom. för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.

Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som driver *rörelse* i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning, och med kommittentföretag förstås bolag eller förening för vars räkning *rörelsen* drivs.

Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår drivit *rörelse* för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i första stycket a och c-e är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av *rörelse* som har drivits för kommittentföretagens räkning. Har kommissionärsförhållandet tillkommit av organisatoriska eller marknads tekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan riksskatteverket dock på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten får redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i första stycket c inte föreligger. Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får inte överklagas.

Vid prövningen av villkoret i första stycket e skall den *rörelse* som kommissionärsföretaget enligt avtalet skall bedriva för kommittentföretagets räkning anses ingå i båda företagens verksamhet. Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit *rörelsen*.

3 mom.<sup>5</sup> Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller

Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som driver *verksamhet* i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning, och med kommittentföretag förstås bolag eller förening för vars räkning *verksamheten* drivs.

Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår drivit *verksamhet* för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i första stycket a och c-e är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av *verksamhet* som har drivits för kommittentföretagens räkning. Har kommissionärsförhållandet tillkommit av organisatoriska eller marknads tekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan riksskatteverket dock på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten får redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i första stycket c inte föreligger. Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får inte överklagas.

Vid prövningen av villkoret i första stycket e skall den *verksamhet* som kommissionärsföretaget enligt avtalet skall bedriva för kommittentföretagets räkning anses ingå i båda företagens verksamhet. Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit *verksamheten*.

3 mom. Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening,

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1984:1061.

svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterbolag eller som sådant bolag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterbolag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

a) att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrivs av livförsäkringsanstalt,

b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

c) att dotterbolag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag,

d) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterbolaget samt

e) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till annat dotterbolag, moderföretaget är förvaltningsföretag som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterbolaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterbolaget.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget

svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterföretag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

a) att varken givare eller mottagare är livförsäkringsföretag enligt 6 mom., bostadsföretag enligt 7 mom., investmentföretag enligt 10 mom. eller förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket,

c) att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,

d) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget samt

e) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till annat dotterföretag, moderföretaget är investmentföretag eller förvaltningsföretag som avses i a eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterföretaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterföretaget.

ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a och b är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

*Lämnas, i fall som avses i första och andra styckena, bidraget mellan företag som enligt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (1928:370) räknas som fåmansföretag och avser givarens huvudsakliga verksamhet annan fastighet, skall bidraget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren endast om något av följande ytterligare villkor är uppfyllt, nämligen att även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan fastighet eller att givarens fastighetsinnehav till huvudsaklig del stadigvarande används i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av mottagaren. Riksskatteverket kan, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från bestämmelserna i detta stycke. Riksskatteverkets beslut i dessa frågor får inte överklagas.*

Även i andra fall än som avses i första och andra styckena skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första–tredje styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag enligt första–tredje styckena för vidarebefordrat belopp.

*Mottagaren skall redovisa koncernbidraget som intäkt av fastighet eller rörelse.*

Vid tillämpning av 4 § första stycket 3 anses koncernbidrag som intäkt av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse endast om bidraget utgör av-

Även i andra fall skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första och andra styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag enligt första och andra styckena för vidarebefordrat belopp.

Vid tillämpning av detta moment skall sådana utländska juridiska personer som avses i 2 § 12 mom. inte anses som svenska ekonomiska för-

*dragsgill omkostnad för givaren i rörelse av angivet slag.*

Avdrag för koncernbidrag får åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger.

Lämnas bidrag från svenskt företag till annat svenskt företag, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan regeringen medge att bidraget skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om en eller flera av de förutsättningar som anges i första–fjärde styckena inte är uppfyllda.

4 mom.<sup>o</sup> Bestämmelserna i andra–åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

1. 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) *under förutsättning att inget av bolagen bedriver handel med fastigheter eller penningrörelse,*

2. 12. kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar *under förutsättning att ingen av föreningarna bedriver handel med fastigheter eller annan penningrörelse än sådan som består i att förvalta medlemmarnas medel,*

3. 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),

4. 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619),

5. 10 kap. 1 och 2 §§ föreningsbankslagen (1987:620).

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

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

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa till-

Lämnas bidrag från svenskt företag till annat svenskt företag, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan regeringen medge att bidraget skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om en eller flera av de förutsättningar som anges i första–tredje styckena inte är uppfyllda.

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

1. 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385),

2. 12. kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,

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

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa till-

gångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, *får* det övertagande företaget *medges* rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller, *om företaget begär det*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

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

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

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

[10 § lagen (1960:63)  
om förlustavdrag]

*Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om ställig inkomstskatt, har det övertagande företaget samma rätt till förlustavdrag som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum.*

*Sker fusionen enligt 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) och var moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget vid ingången av förluståret ett fåmansföretag, har moderbolaget rätt att utnyttja dotterbolagets förlustav-*

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

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

*Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 26 § kommunalskattelagen (1928:370) och i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § nämnda lag vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av ak-*



drag endast om moderbolaget vid ingången av förluståret ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget. Beteckningen fåmansföretag har den betydelse som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a kommunal-skattelagen (1928:370).

Sker fusionen enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar har den övertagande föreningen rätt att utnyttja den överlåtande föreningens förlustavdrag endast om båda föreningarna är att anse som kooperativa föreningar enligt 2 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

(2 § 4 mom.)

Restituerad, avkortad eller avskrivnen skatt, som enligt 1 mom. andra stycket skulle ha utgjort skattepliktig intäkt för det överlåtande företaget, skall i stället utgöra skattepliktig intäkt för det övertagande företaget. Vidare får det övertagande företaget avdrag för skatt som skulle ha varit avdragsgill för det överlåtande företaget enligt 4 §. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget inte tar upp beloppet till beskattning respektive avstår från att yrka avdrag.

Överlåts aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall – där ej annat följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde

tierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25–30 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelserna sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdepappersavdrag m. m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller vidare – utöver vad som anges i nionde stycket – om aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juri-

stycket *kommunalskattelagen (1928:370) – beskattning av realisationsvinst inte äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall det företag som övertagit aktien eller andelen anses ha förvärvat den vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det företag som överlätit aktien eller andelen. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Bestämmelserna i detta stycke om beskattning av realisationsvinst tillämpas även i fråga om avdrag för realisationsförlust. Avdrag för realisationsförlust får dock inte i något fall göras på grund av avyttringar av aktier eller andelar till utländskt koncernföretag.*

*Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening en tillgång och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst som om tillgången sålts till ett pris motsvarande tillgångens verkliga värde vid utskiftningen. Vad nu sagts gäller inte vid utskiftning i samband med sådan fusion som avses i första stycket.*

*Har aktiebolag eller ekonomisk förening mottagit utdelning i form av tillgång, för vilken det utdelande företaget vid avyttring skulle ha beräknat vinst eller förlust enligt 35 och 36 §§ kommunalskattelagen, och är mottagande företag frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom., skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av tillgången liksom värdeminskningssavdrag beräknas som om det utdelande företaget och det mottagande företaget utgjort en skattskyldig.*

*disk person överläts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.*

*Vid utskiftning av tillgångar i samband med sådan fusion som avses i första stycket skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte ske.*

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

5 mom.<sup>7</sup> Har aktiebolag eller ekonomisk förening (företag) helt eller till huvudsaklig del överlåtit sin verksamhet eller sina tillgångar till staten, kommun eller landstingskommun eller till ett av dem helt eller till övervägande del direkt eller indirekt innehaft bolag, får *förlust eller* underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen inte avräknas från inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Vad nu har sagts gäller inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och ej heller i fråga om överlåtelser inom en koncern.

Vad som är att hänföra till huvudsaklig del skall bedömas med hänsyn till omfattningen av hela den verksamhet som bolaget eller föreningen bedrivit vid beskattningsårets ingång, förhållandena efter överlåtelsen samt till verksamhetens allmänna art och inriktning.

Företagets inkomst under det beskattningsår då överlåtelsen ägt rum skall fördelas på tiden före och efter överlåtelsen enligt *motsvarande* grunder som enligt 41 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid beräkning av inkomst av förvärvskällor av det slag som är i fråga. Härvid får värdet av återstående tillgångar vid tiden för överlåtelsen inte tas upp till högre belopp än som motsvarar det allmänna saluvärdet vid denna tid, uppskattat efter skälig grund.

*Bestämmelserna i detta moment gäller endast i fråga om överlåtelser som fullgjorts efter den 18 maj 1979.*

6 mom.<sup>8</sup> Med *livförsäkringsanstalt* förstås i denna lag *anstalt* vars försäkringsrörelse uteslutande eller så gott som uteslutande avser personförsäkring (livförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring, avgångsbidragsförsäkring samt arbetslöshetsförsäkring). Med *skadeförsäkringsanstalt* förstås *annan försäkringsanstalt* än *livförsäkringsanstalt*. *Utländsk försäkringsanstalt*, som drivit försäkrings-

5 mom. Har aktiebolag eller ekonomisk förening (företag) helt eller till huvudsaklig del överlåtit sin verksamhet eller sina tillgångar till staten, kommun eller landstingskommun eller till ett av dem helt eller till övervägande del direkt eller indirekt innehaft bolag, får underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen inte avräknas från inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Vad nu har sagts gäller inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och ej heller i fråga om överlåtelser inom en koncern.

Företagets inkomst under det beskattningsår då överlåtelsen ägt rum skall fördelas på tiden före och efter överlåtelsen enligt *de* grunder som *gäller* enligt 24 § kommunalskattelagen (1928:370). Härvid får värdet av återstående tillgångar vid tiden för överlåtelsen inte tas upp till högre belopp än som motsvarar det allmänna saluvärdet vid denna tid, uppskattat efter skälig grund.

6 mom. Med *livförsäkringsföretag* förstås i denna lag *företag* vars försäkringsrörelse uteslutande eller så gott som uteslutande avser personförsäkring (livförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring, avgångsbidragsförsäkring samt arbetslöshetsförsäkring). Med *skadeförsäkringsföretag* förstås *annat försäkringsföretag* än *livförsäkringsföretag*. *Utländskt försäkringsföretag*, som drivit försäkringsrö-

<sup>7</sup>Senaste lydelse 1984:1061.

<sup>8</sup>Senaste lydelse 1985:249.

*Nuvarande lydelse*

rörelse här i riket, bedöms med hänsyn endast till den rörelse som *anstalten* drivit här.

Understödsförening, vilken enligt sina stadgar får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem, anses i denna lag som *livförsäkringsanstalt* i fråga om verksamhet som är hänförlig till livförsäkring.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av *inländsk livförsäkringsanstalt*, anses nettointäkten av *anstaltens* kapital- och fastighetsförvaltning med undantag för den del av intäkten som belöper på dels pensionsförsäkringar, vilka *anstalten* meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt *inländsk försäkringsanstalt*, dels avgångsbidragförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

*Om värdet av tillgångarna i försäkringsrörelse, som drivits av livförsäkringsanstalt, vid beskattningsårets utgång understiger summan av dels försäkringstekniska skulder ökade med 20 procent för sjuk- och olycksfallsförsäkring och med 5 procent för annan försäkring, dels beloppet av de skulder som inte grundar sig på meddelade försäkringar, får ett belopp motsvarande fem gånger skillnaden dras av från nettointäkten.*

*Vid beräkning av nettointäkt av försäkringsrörelse som drivits av livförsäkringsanstalt skall iakttagas vad nedan föreskrivs i sju- till tionde styckena.*

*Som bruttointäkt upptas intäkt av*

*Föreslagen lydelse*

rörelse här i riket, bedöms med hänsyn endast till den rörelse som *företaget* drivit här.

Understödsförening, vilken enligt sina stadgar får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem, anses i denna lag som *livförsäkringsföretag* i fråga om verksamhet som är hänförlig till livförsäkring.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av *inländskt livförsäkringsföretag*, anses nettointäkten av *företagets* kapital- och fastighetsförvaltning med undantag för den del av intäkten som belöper på dels pensionsförsäkringar, vilka *företaget* meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt *inländskt försäkringsföretag*, dels avgångsbidragförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

*Nettointäkt som inte undantagits från beskattning enligt tredje stycket skall beräknas enligt reglerna för näringsverksamhet enligt denna lag. För den del av nettointäkten som undantagits från beskattning enligt nämnda stycke och som avser pensionsförsäkringar gäller särskilda regler i lagen (1990:000) om avkastningskatt på pensionsmedel.*

kapital- och fastighetsförvaltning med undantag av den del av intäkten som belöper på dels pensionsförsäkringar, vilka anstalten meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt, dels avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Som bruttointäkt upptas även vinst vid försäljning av eller vid uppskrivning av värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet. Vid försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelsen skall punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas. I bruttointäkten upptas vidare hyresvärde av fastighet, som använts i försäkringsrörelsen. Har livförsäkringsanstalt hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direkt meddelad eller i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som ränteintäkt ränta på värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.

Från bruttointäkten får dras av dels ränta på gäld, dels i fråga om fastighetsförvaltning annan enligt 25 § kommunalskattelagen avdragsgill omkostnad för fastighet, dels förlust vid försäljning av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet, dels belopp varmed värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet nedskrivits enligt kommunalskattelagen, dels fem procent av vad som återstår av bruttointäkten efter avdrag enligt detta stycke.

I fråga om individuell livförsäkring, individuell annan personförsäkring och gruppörsäkring får i varje sådan verksamhet för sig, sedan avdrag åtnjutits enligt föregående

stycke, från återstående bruttointäkt göras avdrag med belopp motsvarande för varje direkt tecknad personförsäkring, som inte är pensionsförsäkring eller avgångsbidragförsäkring som avses i sjätte stycket, tre promille av det basbelopp som enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring fastställs för taxeringsåret. Avdraget skall för varje försäkring beräknas till helt kronotal så, att öretal bortfaller. Som en försäkring anses dels alla individuella livförsäkringar, som samtidigt tecknats på samma persons eller samma personers liv, dels alla andra individuella personförsäkringar, som samtidigt tecknats med samma person som försäkrad, dels samma persons alla gruppförsäkringar som han har inom en och samma grupp. Sammanlagt avdrag enligt detta stycke får inte överstiga återstående bruttointäkt av den verksamhet till vilken avdraget hänförs sig.

Avdrag får inte ske för sådan ränta på återbäringsmedel som tillkommer försäkringstagare.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av *inländsk skadeförsäkringsanstalt*, anses överskottet av försäkringsrörelsen. Vid överskottets beräkning får avdrag från bruttointäkten göras för ökning av posten försäkringstekniska skulder för egen räkning och, i den utsträckning som närmare anges nedan, för avsättning till vissa fonder.

Vid beräkning av överskottet av försäkringsrörelse, som drivits av *inländsk skadeförsäkringsanstalt*, får från bruttointäkten avdrag göras förutom för driftkostnader, som avses i 29 § kommunalskattelagen, för avgifter och bidrag, som utgivits till kommun, förening eller sammanlutning och som avser att understödja verksamhet med syfte att förebygga skador, vilka faller inom ramen för den av *anstalten* bedrivna rörelsen, för ökning av försäkringstekniska skulder för egen räkning,

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av *inländskt skadeförsäkringsföretag*, anses överskottet av försäkringsrörelsen.

Vid beräkning av överskottet av försäkringsrörelse, som drivits av *inländskt skadeförsäkringsföretag*, får från bruttointäkten avdrag göras förutom för driftkostnader, som avses i 23 § kommunalskattelagen, för avgifter och bidrag, som utgivits till kommun, förening eller sammanlutning och som avser att understödja verksamhet med syfte att förebygga skador, vilka faller inom ramen för den av *företaget* bedrivna rörelsen, för ökning av försäkringstekniska skulder för egen räkning,

för ökning av säkerhetsreserv, för utbetald återbäring eller verkställd premieåterbetalning, för avsättning till sådan regleringsfond, som av trafikförsäkringsanstalt bildas enligt gällande villkor och föreskrifter för utövande av trafikförsäkringsrörelse, ävensom för ökning av utjämningsfonderna, i den mån denna ökning inte överstiger vinsten på själva försäkringsrörelsen. Denna vinst skall beräknas enligt trettonde-femtonde styckena.

Vinsten utgör, om ej annat följer av fjortonde och femtonde styckena, skillnaden mellan

å ena sidan summan av följande inkomstposter, nämligen:

- a) försäkringstekniska skulder för egen räkning vid årets ingång,
- b) säkerhetsreserv vid årets ingång,
- c) premieinkomst för egen räkning,
- d) fyra procent ränta på posterna a och b;

å andra sidan summan av följande utgiftsposter, nämligen:

- e) utbetalningar för egen räkning för försäkringsfall,
- f) utgiven vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning,
- g) förvaltningskostnader för egen räkning oavsett om de är avdragsgilla i skattehänseende,
- h) beräknad hyra för fastighet som tillhör anstalten och ingår i rörelsen,
- i) försäkringstekniska skulder för egen räkning vid årets utgång,
- j) säkerhetsreserv vid årets utgång.

Från sålunda framräknad vinst skall avräknas ökning av föreskriven regleringsfond för trafikförsäkringsrörelse eller, om fonden nedsatts, tilläggas belopp motsvarande nedsättningen.

Driver anstalt försäkringsrörelse även från fast driftställe i annan stat och är inkomst av rörelse som är hänförlig till det fasta driftstället på grund av avtal för undvikande av dubbelbeskattning undantagen från beskattning här i riket, skall vinsten

för ökning av säkerhetsreserv samt för utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning.

*vidare minskas med överskott av den genom driftstället bedrivna verksamheten. Uppkommer underskott i sådan verksamhet får till vinsten läggas ett belopp motsvarande underskottet.*

Med försäkringstekniska skulder för egen räkning förstås sådana skulder enligt 7 kap. 1 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) (premiere-reserv, ersättningsreserv, skadebehandlingsreserv och tilldelad återbäring) minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

Med säkerhetsreserv förstås den reserv *skadeförsäkringsanstalt* får redovisa enligt en av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av försäkringsinspektionen fastställd normalplan.

*Med premieinkomst, förvaltningskostnader m.m. för egen räkning förstås anstaltens premieinkomst, förvaltningskostnader m.m. minskade med återförsäkringsgivares andelar.*

*Med utjämningsfond förstås fond, som enligt bolagsordningen eller, i fråga om sådant ömsesidigt bolag på vilket försäkringsrörelselagen inte äger tillämpning, stadgarna för bolaget får användas endast till att helt eller delvis täcka förlust på själva försäkringsrörelsen samt efter sådan disposition kvarstående förlust på rörelsen i dess helhet i den mån inte nämnda bolagsordning eller stadgar föreskriver förlusttäckning genom ianspråktagande av andra till framtida förfogande avsatta medel.*

Minskning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, av säkerhetsreserv och av särskild reservfond för ömsesidig försäkringsanstalt för husdjursförsäkring och regleringsfond för trafikförsäkringsanstalt ävensom minskning av utjämningsfonderna skall anses som intäkt. Sker ändring av bolagsordningen, varigenom anstalten får rätt att på annat sätt än ovan sagts disponera en den 1 januari 1929 befintlig utjämningsfond, för vilken bestämmelser om inskränkt dispositionsrätt funnits, eller utjämningsfond, som bildats efter nämnda dag, skall fonden anses härigenom undergå minskning med hela det belopp var-till den uppgick före ändringen.

Med säkerhetsreserv förstås den reserv *skadeförsäkringsföretag* får redovisa enligt en av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av försäkringsinspektionen fastställd normalplan.

Minskning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, av säkerhetsreserv, av regleringsfond för trafikförsäkring och av minskning av utjämningsfonderna skall anses som intäkt. Sker ändring av bolagsordningen, varigenom *företaget* får rätt att på annat sätt än ovan sagts disponera en den 1 januari 1929 befintlig utjämningsfond, för vilken bestämmelser om inskränkt dispositionsrätt funnits, eller utjämningsfond, som bildats efter nämnda dag, skall fonden anses härigenom undergå minskning med hela det belopp var-till den uppgick före ändringen.



Utöver vad ovan stadgas får avdrag inte ske för avsättning till omedelbar eller framtida vinstutdelning till försäkringstagare.

Bestämmelserna i detta moment om *inländsk livförsäkringsanstalt* har motsvarande tillämpning på försäkringsrörelse som *utländsk livförsäkringsanstalt* drivit här i riket.

Beträffande försäkringsrörelse, som här drivits av *utländsk skadeförsäkringsanstalt*, anses som här i riket skattepliktig nettointäkt ett belopp motsvarande två procent av *anstaltens* premieinkomst av här bedriven *transportförsäkrings- och sjökaskoförsäkringsrörelse samt två procent av anstaltens premieinkomst av annan här bedriven* försäkringsrörelse. Med premieinkomst förstås bruttobeloppet av årets försäkringspremier, dvs. utan avdrag för återförsäkringspremier.

Blir det på grund av bestämmelserna i detta moment nödvändigt att dela upp intäkt eller avdrag mellan olika delar av *en försäkringsanstalts* verksamhet, skall fördelningen av intäkten eller avdraget göras på skäligt sätt.

7 mom.<sup>9</sup> Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som ägs av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensam anordning i byggnad som ägs av föreningen eller bolaget.

Har *annan* fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag skall såsom intäkt av fastigheten tas upp ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Är taxeringsvärde inte åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.

Bestämmelserna i detta moment om *inländskt livförsäkringsföretag* har motsvarande tillämpning på försäkringsrörelse som *utländskt livförsäkringsföretag* drivit här i riket.

Beträffande försäkringsrörelse, som här drivits av *utländskt skadeförsäkringsföretag*, anses som här i riket skattepliktig nettointäkt ett belopp motsvarande två procent av *företagets* premieinkomst av här bedriven försäkringsrörelse. Med premieinkomst förstås bruttobeloppet av årets försäkringspremier, dvs. utan avdrag för återförsäkringspremier.

Blir det på grund av bestämmelserna i detta moment nödvändigt att dela upp intäkt eller avdrag mellan olika delar av *ett försäkringsföretags* verksamhet, skall fördelningen av intäkten eller avdraget göras på skäligt sätt.

Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag skall såsom intäkt av fastigheten tas upp ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Är taxeringsvärde inte åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.

<sup>9</sup>Senaste lydelse 1985:822.

I fråga om fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt andra stycket, får avdrag inte göras för andra omkostnader än för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld.

*Inkomsten får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), dock endast i den mån annat inte följer av vad som stadgas angående inkomstberäkningen i andra och tredje styckena. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder.*

Vad som sägs i detta moment skall även gälla i fråga om fastighet, vilken tillhört bolag, förening eller stiftelse, som av bostadsstyrelsen (statens byggnadslånebyrå) eller länsbostadsnämnden erkänts såsom allmännyttigt bostadsföretag. Vidare får regeringen efter ansökan medge att vad som sägs i detta moment skall gälla i fråga om fastighet som tillhört annat företag under förutsättning att

1. företagets verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att äga och förvalta bostadsfastigheter samt
2. företaget bedriver sin verksamhet enligt principer liknande dem som gäller för allmännyttiga bostadsföretag.

Regeringens medgivande får återkallas om omständigheterna ger anledning till det.

*Vad som enligt punkt 10 av anvisningarna till 24 §, punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 §, punkterna 1, 2 och 4 av anvisningarna till 41 a § kommunalskattelagen gäller för fastighet som avses i 24 § 2 mom. samma lag skall även gälla för fastighet som avses i detta moment.*

*Äger fastigheten del i sådan samfällighet som avses i 41 a § kommunalskattelagen (1928:370) skall fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde inräknas i underlaget för intäktsberäkningen enligt andra stycket i de fall där samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Vidare skall som intäkt tas upp dels sådan inkomst som avses i punkt 2 av anvisningarna till nyssnämnda paragraf i den mån den utgörs av avkastning av kapital och överstiger 300 kronor, dels sådan utdelning som avses i punkt 4 av anvisningarna till samma paragraf.*

8 mom.<sup>10</sup> Har en kooperativ förening av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, medges avdrag för denna utdelning.

En kooperativ förening, vars huvudsakliga verksamhet avser rörelse,

En kooperativ förening har också rätt till avdrag för utdelning som

<sup>10</sup>Senaste lydelse 1987:1149.

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

Är en ekonomisk förening direkt eller indirekt centralorganisation för kooperativa föreningar, vilkas verksamhet huvudsakligen avser rörelse, har centralorganisationen – även om den inte är kooperativ enligt tionde – tolfte styckena nedan – rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser. Om centralorganisationens verksamhet huvudsakligen avser rörelse medges avdrag vid beräkning av inkomst härav. I annat fall medges avdrag vid beräkning av inkomst av kapital. Är föreningen ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. tredje stycket skall det avdragsgilla beloppet minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelse från skattskyldighet enligt nämnda stycke.

Avdrag för utdelning får göras i endast en förvärvskälla och skall avse det räkenskapsår som utdelningen hänförs till.

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

Sparbank får göra avdrag för bidrag till sparbankernas säkerhetskassa.

Sparbankernas säkerhetskassa får göra avdrag för utdelning till sparbankerna.

Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag får göra avdrag för belopp, som avsatts till reservfond, i den mån avsättningen är nödvändig för att uppbringa fonden till ett belopp motsvarande två procent av inrättningens skulder. Hypoteksförening får göra avdrag för belopp, som avsatts till reserv- eller säkerhetsfond, i den mån avsättningen är nödvändig för att uppbringa fonden till ett belopp motsvarande två och en halv procent av föreningens skulder.

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

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

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

Har reserv- eller säkerhetsfond som avses i åttonde stycket satts ned skall – om avdrag för fondavsättningen har medgetts – ett belopp motsvarande det nedsatta beloppet tas upp som intäkt.

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

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

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

*9 mom.*<sup>11</sup> Har svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening upptagit lån som löper med ränta vars storlek är helt eller delvis beroende av företagets utdelning eller av dess vinst (vinstandelslån), medges avdrag för räntan i den utsträckning som anges nedan.

För sådan ränta på vinstandelslån som inte är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst får företaget avdrag enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 36 och 39 §§ kommunalskattelagen (1928:370).

Ränta, vars storlek är beroende av företagets utdelning eller vinst (rörlig ränta), anses som avdragsgill omkostnad för företaget i *den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts* endast under förutsättning att

För sådan ränta på vinstandelslån som inte är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst får företaget avdrag enligt bestämmelserna i 23 § kommunalskattelagen (1928:370).

Ränta, vars storlek är beroende av företagets utdelning eller vinst (rörlig ränta), anses som avdragsgill omkostnad för företaget endast under förutsättning att

<sup>11</sup> Senaste lydelse 1985:308.

a) lånet har utbudits till teckning på den allmänna marknaden eller

b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som inte äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och inte har sådan intressegemenskap med företaget som avses i punkt 1 av anvisningarna till 43 § eller i 57 § 3 mom.

kommunalskattelagen samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen – inte heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget eller

c) aktierna eller andelarna i det låntagande företaget är noterade på svensk börs eller föremål för liknande notering här i riket och företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats aktie- eller andelsägarna i företaget i förhållande till deras innehav av aktier eller andelar.

I fall som avses i tredje stycket c) skall det låntagande företaget dock som intäkt i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts upptu ett belopp motsvarande det sammanlagda värde som genom företrädesrätterna kan anses ha tillförts aktie- eller andelsägarna. Beloppet tas till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats.

På ansökan av låntagande företag får riksskatteverket, under förutsättning att lånevillkoren med hänsyn till omständigheterna vid lånets upptagande får antas ha bestämts på affärsmässig grund, besluta att rörlig ränta skall anses som avdragsgill omkostnad för företaget utan hinder av att rätt till teckning av lånet har förbehållits person eller personer som äger aktier eller andelar i företaget. Beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får inte överklagas.

Är det låntagande företaget sådant fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen, gäller – oberoende av bestämmelserna i tredje och fjärde styckena – att rörlig ränta, som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget, inte är avdragsgill.

Uttrycken företagsledare och närstående personer har den innebörd

b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som inte äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och inte har sådan intressegemenskap med företaget som avses i punkt 1 av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen – inte heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget eller

I fall som avses i tredje stycket c) skall det låntagande företaget dock som intäkt *tu upp* ett belopp motsvarande det sammanlagda värde som genom företrädesrätterna kan anses ha tillförts aktie- eller andelsägarna. Beloppet tas till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats.

Är det låntagande företaget sådant fåmansföretag som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen, gäller – oberoende av bestämmelserna i tredje och fjärde styckena – att rörlig ränta, som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget, inte är avdragsgill.

Uttrycken företagsledare och närstående personer har den innebörd

*Nuvarande lydelse*

som anges i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen.

Har svenskt aktiebolag utgivit skuldebrev förenat med optionsrätt till nyteckning eller köp av aktie medges bolaget ej avdrag för skillnaden mellan emissionspriset och skuldebrevets marknadsvärde.

10 mom.<sup>12</sup> Avkastning av tillgångar ingående i aktiefond utgör inkomst av kapital för fonden.

Aktiefond får göra avdrag för utdelning på andel i fonden såsom för ränta på gäld. Avdraget skall anses belöpa på det räkenskapsår var till utdelningen hänför sig även om utdelningen utbetalas till andelsägarna först under därpå följande räkenskapsår.

*Föreslagen lydelse*

som anges i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

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

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

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

3. att avdrag får göras för utdelning som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

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

Vad som föreskrivits för investeringsföretag gäller också för aktiefonder. För aktiefonder utgör intäkten enligt första stycket 2 dock 1,5 procent.

(3 § tredje stycket)

Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen ägs eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel

12 mom. Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen ägs eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller

<sup>12</sup>Senaste lydelse 1984:1061.

med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

*1 3 m o m. Ett fåmansföretag har inte rätt till avdrag för kostnad för anskaffande av egendom, hyra eller annan ersättning för lokal eller nedskrivning av lånefordran i den mån ett motsvarande belopp skall beskattas som intäkt av tjänst enligt punkt 14 första, andra, femte eller sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). I fråga om ersättning för lokal gäller dock vad nu sagts endast i den mån ersättningen överstiger marknadsmissig ersättning.*

*I fall som avses i punkt 14 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen sker uttagsbeskattnings av fåmansföretaget om inte tredje meningen i stycket är tillämplig. Utagsbeskattnings sker även i fall som avses i sjätte stycket i anvisningspunkten.*

(anv. till 41 § p. 1 fjärde stycket, tredje meningen KL)

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

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

*1 4 m o m. I fråga om juridiska personer utom dödsbon medges avdrag för förlust vid avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av tillgång som avses i första meningen.*

*Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av den avyttrade tillgången betingats av verksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderätsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. Den gäller inte heller om ett sådant företag som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket avytt-*

[8 § lagen (1960:63) om förlustavdrag]

Ett aktiebolag, som är fåmansföretag vid *ingången* av *förluståret* (*ingångsdagen*) eller vid *utgången* av det *beskattningsår* för vilket *taxering skall ske* (*utgångsdagen*), har inte rätt till *förlustavdrag* om

1. aktier med mer än hälften av rösttalet i bolaget på *utgångsdagen* ägs av en person som på *ingångsdagen* inte ägde aktier med så stor andel i rösttalet eller

2. aktier med mer än hälften av rösttalet i bolaget på *utgångsdagen* ägs av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på *ingångsdagen*.

Aktier som förvärvats genom emission med lika rätt för aktieägarna anses vid tillämpning av första stycket 2 ha ägts vid den tidpunkt då aktieägaren förvärvade de aktier som utgör grunden för hans förvärv genom emissionen.

Med ägare till aktier avses fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid bedömningen av ägarförhållandena i ett bolag skall

1. den som är aktieägare på *ingångsdagen* och samtliga närstående till denne anses som en enda ägare och

2. aktier, som förvärvats av någon som såväl på *ingångsdagen* som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, anses ha ägts av denne även på *ingångsdagen*.

Som närstående räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt syskon eller syskons make eller avkomling. Med make avses även efterlevande make och med avkomling även styvbarn och fosterbarn. Förhållandena vid förvärvstillfället

*rat aktie eller andel med röstetal som anges i det nämnda stycket vid a.*

1 5 m o m. Ett aktiebolag, som är fåmansföretag vid *utgången* av *beskattningsåret* (*utgångsdagen*) eller vid *ingången* av det *närmast föregående beskattningsåret* (*ingångsdagen*), har inte rätt till *avdrag för underskott som avses i 26 § kommunal-skattelagen (1928:370)* om

1. aktier med mer än hälften av rösttalet i bolaget på *utgångsdagen* ägs av en person som på *ingångsdagen* inte ägde aktier med så stor andel i rösttalet eller

2. aktier med mer än hälften av rösttalet i bolaget på *utgångsdagen* ägs av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på *ingångsdagen*.

Aktier som förvärvats genom emission med lika rätt för aktieägarna anses vid tillämpning av första stycket 2 ha ägts vid den tidpunkt då aktieägaren förvärvade de aktier som utgör grunden för hans förvärv genom emissionen.

Med ägare till aktier avses fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid bedömningen av ägarförhållandena i ett bolag skall

1. den som är aktieägare på *ingångsdagen* och samtliga närstående till denne anses som en enda ägare och

2. aktier, som förvärvats av någon som såväl på *ingångsdagen* som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, anses ha ägts av denne även på *ingångsdagen*.

Som närstående räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt syskon eller syskons make eller avkomling. Med make avses även efterlevande make och med avkomling även styvbarn och fosterbarn. Förhållandena vid förvärvstillfället



är avgörande för om en person skall anses som närstående.

Har bolaget inte bedrivit någon verksamhet på ingångsdagen får rätten till *förlustavdrag* bedömas med hänsyn till ägarförhållandena vid den tidpunkt under *förluståret* då verksamheten påbörjades.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

Beteckningarna *fåmansföretag* och *företagsledare* i *fåmansföretag* har den betydelse som anges i 35 § *1 a mom. sjunde stycket a* samt *åttonde stycket* kommunalskattelagen (1928:370).

[9 § lagen (1960:63) om förlustavdrag]

Förvärvar en juridisk person – direkt eller genom förmedling av dotterföretag – aktier i sådan omfattning att förvärvaren får ett bestämmande inflytande i ett aktiebolag, som inte är fåmansföretag enligt 35 § *1 a mom. sjunde stycket a* kommunalskattelagen (1928:370), går aktiebolaget *miste* om rätten till avdrag för *förlust* som *uppkommit före förvärvet* om det inte är uppenbart att förvärvaren genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning. Den som äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget anses ha ett bestämmande inflytande i detta. Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

*Har förlust uppkommit i ett allmännyttigt bostadsföretag, går företaget miste om rätten till avdrag för förlusten om en överlåtelse av aktier eller andelar i företaget eller annan*

är avgörande för om en person skall anses som närstående.

Har bolaget inte bedrivit någon verksamhet på ingångsdagen får rätten till *avdrag* bedömas med hänsyn till ägarförhållandena vid den tidpunkt under *det närmast föregående beskattningsåret* då verksamheten påbörjades.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

Beteckningarna *fåmansföretag* och *företagsledare* i *fåmansföretag* har den betydelse som anges i *punkt 14 av anvisningarna till 32 §* kommunalskattelagen.

*1 6 m o m.* Förvärvar en juridisk person – direkt eller genom förmedling av dotterföretag – aktier i sådan omfattning att förvärvaren får ett bestämmande inflytande i ett aktiebolag, som inte är fåmansföretag enligt *punkt 14 av anvisningarna till 32 §* kommunalskattelagen (1928:370), går aktiebolaget *vid taxeringen för det beskattningsår då förvärvet sker* *miste* om rätten till avdrag för *underskott* som *avses i 26 § kommunalskattelagen* om det inte är uppenbart att förvärvaren genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning. Den som äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget anses ha ett bestämmande inflytande i detta. Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

*Föranleder* en överlåtelse av aktier eller andelar i *ett allmännyttigt bostadsföretag* eller annan ändring i fråga om företaget att godkännandet som allmännyttigt bostadsföretag

ändring i fråga om företaget *föranleder* att godkännandet som allmännyttigt bostadsföretag skall återkallas. Vad nu har sagts om allmännyttigt bostadsföretag gäller också företag som efter medgivande av regeringen har tillämpat samma metod vid inkomstbeskattningen som de allmännyttiga bostadsföretagen.

skall återkallas *har företaget vid taxeringen för det beskattningsår då ändringen inträffade inte rätt till avdrag för underskott som avses i 26 § kommunalskattelagen*. Vad nu har sagts om allmännyttigt bostadsföretag gäller också företag som efter medgivande av regeringen har tillämpat samma metod vid inkomstbeskattningen som de allmännyttiga bostadsföretagen.

3 §<sup>13</sup>

*I m o m. Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser, ersättning vid upplåtelse av privatbostad,*

*lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370).*

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

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

<sup>13</sup>Senaste lydelse 1984:1061.

skattnings. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

2 m o m. Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån inte annat anges i 30 § femte stycket, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet.

Om ränteutgifterna överstiger ränteintäkterna med mer än 100 000 kronor eller – om den skattskyldige inte fyllt 18 år eller fråga är om dödsbo som behandlas som handelsbolag – 10 000 kronor medges dock avdrag med endast 70 procent av det överskjutande beloppet om inte annat framgår av tredje stycket eller 4 mom. andra stycket. Till ränteintäkter hänförs därvid inte löpande avkastning på tillgångar som avses i 27 § 1 mom.

Delägare i fåmansföretag, som avses i 12 mom. nionde stycket, får göra fullt avdrag för ränteutgifter utöver vad som följer av föregående stycke, med högst så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna eller andelarna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid beskattningsårets ingång med tillägg av fem procentenheter. Som anskaffningskostnad räknas även arvs- och gåvoskatt som den skattskyldige har betalat i anledning av förvärv av aktierna eller andelarna. Har aktierna eller andelarna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 27 § 5 mom. eller 29 § 2 mom.

(39 § 1 mom. andra stycket KL)

Fysisk person får göra avdrag för förvaltningskostnader endast till den del dessa överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

Förvaltningskostnader får dras av endast till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

(anv. till 36 § KL p. 5)

Avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

*3 m o m. För privatbostadsfastighet och privatbostad, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), beräknas inte något förmånsvärde för eget brukande.*

*Intäkt av upplåtelse av privatbostadsfastighet och av privatbostad samt av avyttring av alster eller naturtillgångar från sådan fastighet skall tas upp som intäkt av kapital. Detsamma gäller intäkt av uthyrning av bostadslägenhet som innehas med hyresrätt.*

*Från intäkt som avses i andra stycket medges avdrag med 4 000 kronor för varje privatbostadsfastighet, privatbostad eller hyreslägenhet. Vid upplåtelse medges härutöver avdrag med belopp, som i fråga om småhus som innehas med äganderätt uppgår till 20 procent av hyresintäkten och i övriga fall motsvarar den del av upplåtarens hyra eller avgift som belöper på det som uthyrs. Vid beräkning av avdragsgill avgift bortses från sådana inbetalningar till föreningen eller bolaget som är att anse som kapitaltillskott och beaktas övriga inbetalningar endast till den del de överstiger utdelning som skett på annat sätt än i förhållande till innehavda andelar i föreningen eller aktier i bolaget. Avdrag medges inte med högre belopp än som följer av detta stycke även om de faktiska kostnaderna varit högre. Avdraget får inte överstiga intäkten i fråga.*

*Vad som sägs i detta moment gäller inte när intäkten enligt punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall beskattas som intäkt av tjänst. Bestämmelserna i tredje stycket tillämpas inte heller i andra fall, när upplåtelse skett till den skattskyldiges eller honom närstående arbetsgivare. I dessa fall medges skäligt avdrag för kostnad som den skattskyldige fått vidkännas på grund av upplåtelsen.*

(anv. till 39 § KL p. 3 andra stycket)

Med kapitaltillskott menas dels medlems inbetalning *ä* insats i föreningen och delägares inbetalning *å* aktie dels ock sådan ytterligare inbetalning av medlem eller delägare, som är avsedd att inom föreningen eller bolaget användas för fondering såsom genom kapitalavbetalning *å* skuld eller genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering. Där lägenhet är upplåtn med hyresrätt och således icke med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt, skall dock icke någon del av hyresavgiften anses såsom kapitaltillskott. Verkställes fondering inom förening eller bolag, utan att det framgår vilka medel därför användas, *skola* i första hand anses för fondering använda andra medel än medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar under beskattningsåret eller de under året influtna hyrorna för lägenheter, som varit uthyrda till andra än medlemmar eller delägare i denna deras egenskap. Vad därefter återstår av det till fondering använda beloppet skall fördelas på nämnda inbetalningar och hyror efter deras inbördes storlek, och skall vad därvid belöper på de inbetalningar, som verkställts för de med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåtna lägenheterna, anses såsom kapitaltillskott.

(anv. till 25 § KL p. 9 andra stycket)

*Beräknar skattskyldig intäkt av annan fastighet enligt 24 § 2 mom. men har den skattskyldige för året före beskattningsåret beräknat intäkten enligt 24 § 1 mom. eller 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, skall avdrag för beskattningsåret medges för gäldranta, som har betalats det föregående året men upptagits som utgående fordran för det året, medan å andra sidan avdrag inte skall medges för gäldranta*

Med kapitaltillskott menas dels medlems inbetalning *på* insats i föreningen och delägares inbetalning *på* aktie dels ock sådan ytterligare inbetalning av medlem eller delägare, som är avsedd att inom föreningen eller bolaget användas för fondering såsom genom kapitalavbetalning *på* skuld eller genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering. Där lägenhet är upplåten med hyresrätt och således icke med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt, skall dock icke någon del av hyresavgiften anses såsom kapitaltillskott. Verkställes fondering inom förening eller bolag, utan att det framgår vilka medel därför användas, *skall* i första hand anses för fondering använda andra medel än medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar under beskattningsåret eller de under året influtna hyrorna för lägenheter, som varit uthyrda till andra än medlemmar eller delägare i denna deras egenskap. Vad därefter återstår av det till fondering använda beloppet skall fördelas på nämnda inbetalningar och hyror efter deras inbördes storlek, och skall vad därvid belöper på de inbetalningar, som verkställts för de med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåtna lägenheterna, anses såsom kapitaltillskott.

*Ingick egendom som utgör privatbostadsfastighet eller privatbostad före ingången av beskattningsåret i näringsverksamhet medges avdrag för skuldranta som erlagts före ingången av det aktuella beskattningsåret till den del räntan belöper på beskattningsåret eller senare. Avdrag medges inte för sådan del av en räntebetalning under beskattningsåret som belöper på tid dessförinnan. Motsvarande fördelning skall ske i fråga om inkomsträntor och hyresinkomster.*

som betalas under beskattningsåret men har redovisats som utgående skuld för det föregående året.

(anv. till 39 § KL p. 5)

Avdrag såsom för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt 7 av anvisningarna till 24 §. Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

Har privatbostadsfastighet del i samfällighet, som avses i 41 a § kommunalskattelagen (1928:370), tas som intäkt av kapital upp dels sådan intäkt som avses i punkt 2 av anvisningarna till paragrafen i den mån den utgör avkastning av kapital och överstiger 300 kronor, dels sådan utdelning som avses i punkt 4 av anvisningarna till samma paragraf.

4 m o m. Avdrag såsom för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt 3 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

Vid räntefördelning enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen får avdrag göras som för ränta med samma belopp som skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet enligt anvisningspunkten. En skattskyldig som är berättigad till sådant avdrag får, utöver vad som följer av 2 mom. andra stycket, göra fullt avdrag för ränteutgifter med högst ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid årets ingång multiplicerad med reduceringen av värdet på fastigheter och andra tillgångar enligt 6 § andra stycket lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv eller, såvitt gäller delägare i handelsbolag, punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. Gränsen för full avdragsrätt får dock inte höjas med större belopp än räntefördelningsbeloppet.

Med ränteutgift jämställs även tomträtsavgäld och vederlag vid återbetalning av lån i förtid. Motsvarande gäller för sådan ränteförmån som enligt punkt 10 av anvisningarna till 32 § nyss nämnda lag skall anses som betald ränta.

5 m o m. I fråga om till vilket be-

## (41 § tredje stycket KL)

*I fråga om inkomst av annan fastighet som inte skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt inkomst av kapital gäller beträffande ränta som har erlagts i förskott att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte kunnat dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp varje år under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.*

## (anv. till 38 § KL p. 8)

Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha

*skattningsår en inkomst eller utgift skall hänföras tillämpas bestämmelserna i 41 § andra stycket och punkt 4 av anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen (1928:370), om inte annat föreskrivs i denna lag. Ränta på sådan bankräkning där räntan gottskrivs insättaren den 31 december anses som tillgänglig för lyftning denna dag.*

*Bestämmelserna i 9 mom. andra och tredje styckena tillämpas också i fråga om förvärv av rätt till ränta.*

*6 m o m. Beträffande ränta som har erlagts i förskott gäller att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte fått dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp för år räknat under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.*

*Räntekompensation för upplupen men inte förfallen ränta som utgår vid överlåtelse av fordran, behandlas inte som ränteintäkt eller ränteutgift utan medräknas i vederlaget respektive anskaffningsvärdet för fordringen vid beräkning av realisationsvinst.*

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

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

tillförts honom inte anses utgöra intäkt av kapital. *Avyttrar han där- emot företrädesrätten, skall det vederlag han erhåller för denna rätt upptas som sådan intäkt.*

(anv. till 38 § KL p. 2 fjärde stycket)

Annan utdelning från bostadsförening eller bostadsaktiebolag än i andra och tredje styckena sägs, som icke utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, vilka icke äro att anse som kapitaltillskott.

(38 § 1 mom. andra och fjärde styckena KL)

Till intäkt av kapital räknas även vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstkatt, såsom utdelning i intet fall skall anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.

(anv. till 38 § KL p. 3 första stycket)

Beträffande avkastning av svenska aktier är huvudregeln att, där utdelningen inte utgör intäkt av jordbruksfastighet, fastighet som avses i 24 § 1 mom. eller rörelse, densamma tas upp som intäkt av kapital för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning.

av kapital.

Annan utdelning från sådan bostadsförening eller sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. än i form av bostad eller annan förmån av fastighet räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, även om den inte utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, som inte enligt bestämmelserna i 3 mom. femte stycket är att anse som kapitaltillskott.

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

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket, såsom utdelning i intet fall skall anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.

9 m o m. Beträffande avkastning av svenska aktier är huvudregeln att densamma tas upp som intäkt för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning.



(38 § 1 mom. tredje stycket KL.)

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning *å* svensk aktie eller *å* andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening eller i utländskt bolag eller utländsk aktiefond, skall såsom intäkt upptagas endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

(anv. till 38 § KL p. 3 femte och sjätte styckena)

*Har däremot rätten till utdelning å svensk aktie genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal överlåtit utan samband med överlåtelse av aktien, bliva, såsom framgår av 38 § 1 mom., särskilda regler tillämpliga. Därest i sådant fall fråga uppkommer om avdrag för vederlag som utgivits för förvärv av rätt till utdelning vid mer än ett utdelningstillfälle, skall vederlaget anses belöpa på de olika utdelningsposterna enligt fördelning å dessa med hänsyn till periodens längd och under iakttagande att, i den mån på viss utdelningspost belöpande vederlag ej kunnat utnyttjas såsom avdrag från denna, det återstående beloppet må avräknas å närmast följande utdelningspost eller utdelningsposter. Avser förvärvet rätt till utdelning under obestämd tid, bör, om ej särskilda skäl föranleder till annat, vederlaget avräknas under en period av tio år.*

Vad som gäller utdelning *å* svensk aktie skall äga motsvarande tillämpning beträffande utdelning *å* andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening, aktie eller annan andel i utländskt bolag eller utländsk aktiefond.

(anv. till 38 § KL p. 5 och 6)

Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan utländsk ju-

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning *på* svensk aktie eller *på* andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening eller i utländskt bolag eller utländsk aktiefond, skall såsom intäkt upptagas endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

Uppkommer i sådant fall fråga om avdrag för vederlag som utgivits för förvärv av rätt till utdelning vid mer än ett utdelningstillfälle, skall vederlaget anses belöpa på de olika utdelningsposterna enligt fördelning *på* dessa med hänsyn till periodens längd och under iakttagande att, i den mån på viss utdelningspost belöpande vederlag ej kunnat utnyttjas såsom avdrag från denna, det återstående beloppet får avräknas *på* närmast följande utdelningspost eller utdelningsposter. Avser förvärvet rätt till utdelning under obestämd tid, bör, om ej särskilda skäl föranleder till annat, vederlaget avräknas under en period av tio år.

Vad som gäller utdelning *på* svensk aktie skall äga motsvarande tillämpning beträffande utdelning *på* andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening, aktie eller annan andel i utländskt bolag eller utländsk aktiefond.

*I o m o m.* Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från an-

ridisk person. Sådan utdelning skall dock inte beskattas i den mån delägare i utländsk juridisk person enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § har beskattats för den del av den utländska personens vinst som belöper på delägaren. Utdelning från dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo – men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar – skall här i riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 54 § första stycket e.

I samband med utdelning på andel i bolag i utländsk stat tillgodoföres i vissa fall utdelningsmottagaren särskilt belopp (skattetillgodohavande) som betalas ut genom den utländska statens försorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatt på utdelad bolagsvinst. Exempel på sådant skattetillgodohavande är "avoir fiscal" i Frankrike och "tax credit" i Storbritannien. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall tillämpas även på skattetillgodohavande.

(anv. till 41 § KL p. 5)

*Skattetillgodohavande som avses i punkt 6 av anvisningarna till 38 § hänföres till samma beskattningsår som den utdelning på vilken skattetillgodohavandet är grundat.*

(anv. till 38 § KL p. 9)

Har egendom avyttrats mot vederlag i form av en livsvarig livränta som ingått i vinstberäkning enligt punkt 3 av anvisningarna till 35 §, skall det årliga vederlaget anses utgöra ränta till så stor del som framkommer vid tillämpning av tabellen i 32 § 2 mom. med utgångspunkt i mottagarens ålder. Är livräntan beroende av flera personers liv på så sätt att den upphör vid den först av-

nan utländsk juridisk person. Sådan utdelning skall dock inte beskattas i den mån delägare i utländsk juridisk person enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § har beskattats för den del av den utländska personens vinst som belöper på delägaren. Utdelning från dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo – men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar – skall här i riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 7 § 9 mom.

I samband med utdelning på andel i bolag i utländsk stat tillgodoföres i vissa fall utdelningsmottagaren särskilt belopp (skattetillgodohavande) som betalas ut genom den utländska statens försorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatt på utdelad bolagsvinst. Exempel på sådant skattetillgodohavande är "avoir fiscal" i Frankrike och "tax credit" i Storbritannien. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall tillämpas även på skattetillgodohavande.

*Sådant skattetillgodohavande hänföres till samma beskattningsår som den utdelning på vilken skattetillgodohavandet är grundat.*

*11 mom.* Har egendom avyttrats mot vederlag i form av en livsvarig livränta som ingått i vinstberäkning enligt 24 § 5 mom., skall det årliga vederlaget anses utgöra ränta till så stor del som framkommer vid tillämpning av tabellen i 32 § 2 mom. *kommunalskattelagen (1928:370)* med utgångspunkt i mottagarens ålder. Är livräntan beroende av flera personers liv på så sätt att den upp-

lidnes död, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den äldstes ålder. Skall livräntan däremot utgå till den sist avlidnes död, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den yngstes ålder. Om den person vars ålder är bestämmande vid tillämpningen av tabellen har avlidit och livräntan skall fortsätta att utgå under viss tid, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den ålder den avlidne skulle ha uppnått under beskattningsåret.

Har egendom avyttrats mot ett med livränta jämförligt periodiskt vederlag och skall utöver ett fast årligt belopp även utgå tillägg som till sin storlek är beroende av förändringar i det allmänna prisläget eller liknande förhållande skall tillägget anses som ränta.

(anv. till 39 § KL p. 7)

Belopp som enligt *punkt 9 av anvisningarna till 38 §* anses som ränta skall för utgivaren anses som *gäldränta enligt 1 mom.*

hör vid den först avlidnes död, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den äldstes ålder. Skall livräntan däremot utgå till den sist avlidnes död, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den yngstes ålder. Om den person vars ålder är bestämmande vid tillämpningen av tabellen har avlidit och livräntan skall fortsätta att utgå under viss tid, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den ålder den avlidne skulle ha uppnått under beskattningsåret.

Har egendom avyttrats mot ett med livränta jämförligt periodiskt vederlag och skall utöver ett fast årligt belopp även utgå tillägg som till sin storlek är beroende av förändringar i det allmänna prisläget eller liknande förhållande skall tillägget anses som ränta.

Belopp som enligt *detta moment* anses som ränta skall för utgivaren anses som *skuldränta*.

*1 2 m o m. Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid beskattningsårets ingång med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.*

*Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning). Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.*

Vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av realisationsvinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även under de närmaste tio åren efter det att ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier.

Bestämmelserna i första–tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under någon del av den senaste tioårsperioden. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av den senaste tioårsperioden varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första–tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under den senaste tioårsperioden. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första–tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst tillämpas reglerna inte heller i den mån den skattskyldige visar att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet och tillgångar samt övriga omständigheter inte är hänförlig till den skattskyldiges eller någon honom närståendes arbetsinsats.

Om den skattskyldiges make el-

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

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

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom.

1 3 m o m. Avslutas verksamheten i en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet och uppkommer underskott i förvärvskällan vid taxeringen för det år då verksamheten upphör, får avdrag för underskottet ske enligt vad som gäller för realisationsförlust vid närmast följande taxering eller, om den skattskyldige yrkar det, denna och de två närmast därefter följande taxeringarna. Rätt till avdrag föreligger inte i den mån underskottet beror på att tillgångar

eller tjänster tagits ut ur förvärvskällan utan att uttagsbeskattning skett.

Rätt till avdrag för underskott föreligger inte i fråga om självständig näringsverksamhet i utlandet eller när den skattskyldiges verksamhet i ett handelsbolag upphör genom att andelen överläts.

Bestämmelserna i anvisningarna till 26 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också i fall som avses i första stycket.

I 4 m o m. Vad som återstår av inkomst av kapital efter avdrag utgör inkomst av kapital.

Uppkommer underskott vid beräkningen medges skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272).

#### 4 §<sup>14</sup>

Från det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor får, med iakttagande av föreskriften i 22 §, avdrag göras för underskott i förvärvskälla med de begränsningar som anges i 46 § 1 mom. andra-femte styckena kommunalskattelagen (1928:370). Vad som sägs i tredje stycket av nyssnämnda moment gäller dock inte ifråga om svenskt aktiebolag vars aktier noteras på börs eller är föremål för liknande notering eller i fråga om dotterföretag till sådant bolag.

Vidare medges avdrag för vinstdelningsskatt som har påförts den skattskyldige under året före taxeringsåret.

Skattskyldig som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret eller del av detta, får avdrag för periodiskt understöd, egenavgifter, försäkringspremier m.m. i den omfattning som anges i 46 § kommunalskattelagen.

Att avdrag inte är medgivet för underskott som uppkommit före eller i samband med vissa företagsöverlåtelser framgår av 2 § 5 mom.

Skattskyldig som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret eller del av detta, får avdrag för periodiskt understöd, egenavgifter, försäkringspremier m.m. i den omfattning som anges i 46 § kommunalskattelagen (1928:370).

<sup>14</sup>Senaste lydelse 1986:1114.

5 §<sup>15</sup>

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 4 och 4a §§ utgör taxerad inkomst.

Den taxerade inkomsten avrundas nedåt, för skattskyldig som avses i 10 § 1 mom. till helt hundratal kronor och för annan skattskyldig till helt tiotal kronor.

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster av näringsverksamhet och tjänst, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 4 §, utgör taxerad förvärvsinkomst.

Den taxerade förvärvsinkomsten avrundas nedåt, för fysiska personer och dödsbon till helt hundratal kronor och för annan skattskyldig till helt tiotal kronor.

## 6 §

1 mom.<sup>16</sup> Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370) samt, såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket, för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

a) fysisk person:

dels för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370),

dels såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket,

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

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

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

för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktieföretag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgivits av svenska aktieföretag, dels av sådana av svenska aktieföretag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtaren

<sup>15</sup>Senaste lydelse 1981:1000.

<sup>16</sup>Senaste lydelse 1989:1040.

*vid något tillfälle under de tio kalendrar som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;*

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

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

c) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet:

*för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;*

*för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. kommunalskattelagen och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;*

c) utländska bolag:

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

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

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

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

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

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

2 m o m.<sup>17</sup> Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, redier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Motsvarande gäller utländsk juridisk person i fråga om inkomst som avses

2 m o m. Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, redier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Motsvarande gäller utländsk juridisk person i fråga om inkomst som avses

<sup>17</sup>Senaste lydelse 1989:1040.



i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370). *Inte heller skall s.k. gruvbolag taxeras, utan i stället skall en var av dess delägare taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.*

i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370).

## 7 §

3 m o m.<sup>18</sup> Staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter frikallas från skattskyldighet för all inkomst.

3 m o m. Staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter *samt pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.* frikallas från skattskyldighet för all inkomst *enligt denna lag.*

4 mom.<sup>19</sup> Understödsförening som inte bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet eller som enligt sina stadgar inte får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem,

akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankommer på sammanslutningarna,

sjömanshus, företagareförening som erhåller statsbidrag, regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond, regleringsförening som avses i lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område och i lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område,

allmänna försäkringskassor, erkända arbetslöshetskassor, *pensionsstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.*, personalstiftelser som avses i *samma lag* med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utge avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsin-skränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet eller med ändamål att utge permitteringslönersättning, bolag

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

<sup>18</sup>Senaste lydelse 1984:1061.

<sup>19</sup>Senaste lydelse 1988:1211.

*Nuvarande lydelse*

eller annan juridisk person som avses i lagen (1984:1009) om beslutanderätt för bolag eller annan juridisk person med uppgift att lämna permitteringslönersättning, sådana ömsesidiga försäkringsbolag som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring.

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

frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet.

Vad som sägs i 6 mom. tredje och femte styckena har motsvarande tillämpning i fråga om stiftelse som avses i detta moment. *Att pensionsstiftelse lägger avkastning till kapitalet medför dock skattskyldighet för all inkomst endast om stiftelsen har överskott på kapitalet enligt 15 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.*

5 mom.<sup>20</sup> Ideella föreningar som uppfyller i fjärde stycket angivna villkor frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet och rörelse. Sådana föreningar är också frikallade från

*Föreslagen lydelse*

ses i lagen (1984:1009) om beslutanderätt för bolag eller annan juridisk person med uppgift att lämna permitteringslönersättning, sådana ömsesidiga försäkringsbolag som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring,

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

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

5 mom. Ideella föreningar som uppfyller i fjärde stycket angivna villkor frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Sådana

<sup>20</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

skattskyldighet för inkomst av fastighet som tillhör föreningen och som har använts på sätt anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och för sådan inkomst av fastighet och av rörelse som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Övriga inkomster av fastighet, utom inkomster som avses i 7 mom., och av rörelse utgör således i sin helhet skattepliktig inkomst för föreningen.

föreningar är också frikallade från skattskyldighet för inkomst som hänför sig till innehav av fastighet som tillhör föreningen och som har använts på sätt anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och för sådan inkomst som hänför sig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet eller till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse och som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Annan inkomst som hänför sig till innehav av fastighet, utom inkomst som avses i 7 mom., och till rörelse utgör således i sin helhet skattepliktig inkomst för föreningen.

Inkomst som direkt härrör från föreningens ideella verksamhet, t.ex. hyror som en samlingslokalägande förening uppbär på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttigt ändamål, entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang o.d., skall anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål. Detsamma gäller inkomst av verksamhet som utgör ett direkt led i det ideella arbetet, t.ex. om en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller om en handikappförening säljer varor avsedda för handikappade personer. Kravet på naturlig anknytning skall också anses uppfyllt om en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Detta får exempelvis anses vara fallet om en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. Inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta, skall däremot anses sakna naturlig anknytning till en förenings allmännyttiga ändamål.

Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografirörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Detsamma gäller verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d.

En ideell förening är skattebefriad enligt första stycket om

a) föreningen har till huvudsakligt syfte att – utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen – främja ändamål som anges i 6 mom. eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål,

b) föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser ändamål som anges under a,

c) föreningen inte vägrar någon inträde som medlem, om inte med hänsyn

till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak särskilda skäl motiverar det, samt

d) föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar.

Skattemyndigheten kan efter ansökan medge att förening, som avser att anskaffa fastighet eller annan anläggning avsedd för den ideella verksamheten, skall kunna anses hänförlig under detta moment utan hinder av att föreningen inte uppfyller under fjärde stycket d angivet villkor. Medgivande av detta slag får avse högst fem beskattningsår i följd och kan förenas med villkor om ställande av säkerhet e.d. för den inkomst- eller förmögenhetsskatt som enligt sjunde stycket kan komma att påföras föreningen på grund av taxering för det eller de beskattningsår medgivandet avser. Beslut i anledning av sådan ansökan får överklagas genom besvär hos riksskatteverket. Besvären skall ha kommit in till riksskatteverket inom en månad från det föreningen fick del av det överklagade beslutet. Beslut av riksskatteverket i fråga som avses här får inte överklagas.

Medgivande enligt föregående stycke får lämnas även då en förening avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som brukas av föreningen.

Har förening inte inom föreskriven tid genomfört den investering för vilken medgivande enligt femte eller sjätte stycket lämnats eller har föreningen underlåtit att iaktta annat i sådant beslut angivet villkor, skall föreningen taxeras för de beskattningsår som medgivandet avsett efter de regler som skulle ha gällt om något medgivande inte hade lämnats. I fråga om sådan taxering gäller bestämmelserna i 4 kap. 19–22 §§ taxeringslagen (1990:00) i tillämpliga delar.

Det förhållandet, att en ekonomisk förening med stöd av 14 § lagen (1987:668) om införande av lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar fått bestå som registrerad förening, utgör inte hinder mot att föreningen vid tillämpning av denna lag behandlas såsom ideell förening.

Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, efter ansökan förklara att förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämställd med förening som avses i första stycket. Sådant beslut får, när omständigheterna ger anledning till det, av riksskatteverket återkallas. Beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, får inte överklagas.

6 m.o.m.<sup>21</sup> Kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, *kapitulsparfonder som avses i lagen (1983:890) om allemanssparande*, stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbild-

6 m.o.m. Kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja veten-

<sup>21</sup> Senaste lydelse 1985:263.

ning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning samt hushållnings-sällskap med stadgar som har fastställt av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer

frikallas från skattskyldighet för *all annan inkomst än inkomst av fastighet eller rörelse.*

Med kyrka avses en till svenska kyrkan hörande lokalkyrka, domkyrka e.d. i dess egenskap av ägare till viss för svenska kyrkans verksamhet avsedd egendom.

Frågan om skattskyldigheten för stiftelse skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten.

Stiftelse som i sin verksamhet främjar flera ändamål anses hänförlig under detta moment, om verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som sägs i första stycket. Detta anses vara fallet, om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art.

Om stiftelse under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar, är stiftelsen oavsett dess ändamål skattskyldig för all inkomst.

Vad som sägs i 5 mom. nionde stycket har motsvarande tillämpning i fråga om stiftelse.

8 mom.<sup>22</sup> *Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar frikallas från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska bolag i den omfattning som anges nedan.*

*I det följande förstås med företag svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening. Med utdelning förstås sådan utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk ekonomisk förening som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i fjärde-sjätte styckena nedan gäller inte sådan utdelning för förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.*

*Företag, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom*

skaplig forskning samt hushållnings-sällskap med stadgar som har fastställt av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer

frikallas från skattskyldighet för *inkomst av näringsverksamhet som inte hänförs sig till innehav av fastighet eller till rörelse.*

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

*Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egen-*

<sup>22</sup>Senaste lydelse 1989:1040.

(förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning som företaget har uppburit under beskattningsåret motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår eller, i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel. Med investmentföretag förstås förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer.

Företag, som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller sådan rörelse vid sidan av annan verksamhet, är frikallat från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av företagets verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller därmed likartad lös egendom.

Företag som bedriver försäkringsrörelse är frikallat från skattskyldighet för utdelning under förutsättning att företaget är skadeförsäkringsanstalt och utdelningen belöper på sådan aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av företagets försäkringsrörelse.

Företag som inte avses i tredje-femte styckena är frikallat från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

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

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av

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

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

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av

*Nuvarande lydelse*

*jordbruk, skogsbruk eller rörelse* som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

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

*Om särskilda skäl föreligger, kan riksskatteverket medge dels att företag, som inte är förvaltningsföretag enligt tredje stycket men vars verksamhet till inte oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom, skall i beskattningsavseende behandlas som sådant förvaltningsföretag, dels att förvaltningsföretag, som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, inte skall i beskattningshänseende behandlas som förvaltningsföretag. Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får inte överklagas.*

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

Riksskatteverket kan på ansökan förklara att svenskt företag skall vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt bolag.

*Föreslagen lydelse*

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

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

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

Som förutsättning för att en sådan förklaring skall lämnas gäller

- a) att utdelningen skulle ha varit skattefria enligt vad som ovan i detta moment sagts för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och
- b) att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats i Sverige av svenskt företag.

Förklaring som nyss sagts får inte lämnas i de fall då skattebefrielse eller nedsättning av skatt kan följa av bestämmelse i överenskommelse enligt 20 §.

Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får överklagas hos regeringen genom besvär.

8 §<sup>23</sup>

Skattskyldig fysisk person, som har varit bosatt här i riket under beskattningsåret, har rätt till statligt grundavdrag från den taxerade *inkomsten*, varvid bestämmelserna i 48 § 2 och 3 mom. *samu* 49 § kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas.

Ideell förening, som avses i 7 § 5 mom. första stycket, äger att från den taxerade inkomsten åtnjuta statligt grundavdrag med 15 000 kronor.

Skattskyldig fysisk person, som har varit bosatt här i riket under beskattningsåret, har rätt till statligt grundavdrag från den taxerade *förvärvsinkomsten*, varvid bestämmelserna i 48 § 2-4 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas.

## 9 §

1 mom.<sup>24</sup> Skattskyldigs beskattningsbara inkomst skall, med beaktande av bestämmelserna i 11 §, fastställas enligt de i 2 och 4 mom. angivna grunderna.

2 mom.<sup>25</sup> För fysisk person, som har varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med statligt grundavdrag.

Har den skattskyldiges skatteförmåga varit väsentligen nedsatt under beskattningsåret av sådan anledning, som anges i 50 § 2 mom. andra, tredje eller fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370), får den skattskyldiges taxerade inkomst minskas, förutom med statligt grundavdrag, med ytterligare avdrag enligt bestämmelserna i nämnda lagrum.

Vad härefter återstår avrundas

Den taxerade *förvärvsinkomsten* minskad med statligt grundavdrag utgör beskattningsbar *förvärvsinkomst*.

<sup>23</sup> Senaste lydelse 1986:508.

<sup>24</sup> Senaste lydelse 1982:416.

<sup>25</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.



nedåt till helt hundratal kronor och utgör beskattningsbar inkomst.

För förening, som äger rätt till grundavdrag enligt 8 §, utgöres den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med statligt grundavdrag.

4 mom.<sup>26</sup> För annan skattskyldig än som i 2 mom. avses utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst.

9 a §<sup>27</sup>

Statlig inkomstskatt utgår i form av grundbelopp och tilläggsbelopp. Grundbelopp beräknas bara om den beskattningsbara inkomsten uppgår till minst 100 kronor. Tilläggsbelopp beräknas bara för skattskyldiga som avses i 10 § 1 mom.

Den beskattningsbara inkomsten är underlag för grundbeloppet. Underlaget för tilläggsbelopp fastställs enligt bestämmelserna i 10 § 3 mom.

Statlig inkomstskatt utgår när underlaget för skatten uppgår till minst 100 kronor.

## 10 §

1 mom.<sup>28</sup> För fysiska personer och dödsbon beräknas grundbelopp och tilläggsbelopp enligt följande.

Grundbeloppet utgör 100 kronor samt:

när beskattningsbar inkomst inte överstiger 7,5 basenheter:

3 procent av den beskattningsbara inkomsten;

när beskattningsbar inkomst överstiger 7,5 basenheter:

grundbeloppet för 7,5 basenheter och 10 procent av återstoden.

Tilläggsbeloppet utgör:

när underlaget för tilläggsbelopp enligt 3 mom. inte överstiger 19 basenheter:

14 procent av den del av underlaget som överstiger 14 basenheter;

när underlaget överstiger 19 basenheter:

tilläggsbeloppet för 19 basenheter och 25 procent av återstoden.

För fysiska personer och dödsbon beräknas statlig inkomstskatt enligt följande.

Skatt på förvärvsinkomst utgör 100 kronor samt 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns på 170 000 kronor vid 1992 års taxering. Vid följande taxeringar uppgår skiktgränsen till skiktgränsen för föregående taxeringsår multiplicerad med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober andra året före taxeringsåret och prisläget i oktober tredje året före taxeringsåret med tillägg av två procentenheter. Skiktgränsen fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Skatt på kapitalinkomst utgör 30 procent av inkomsten av kapital enligt 3 § 14 mom.

<sup>26</sup> Senaste lydelse 1982:416.

<sup>27</sup> Senaste lydelse 1986:508.

<sup>28</sup> Senaste lydelse 1989:1016.

10 a §<sup>29</sup>

För andra skattskyldiga än sådana som avses i 10 § 1 mom. utgör grundbeloppet 40 procent av den beskattningsbara inkomsten. Dock utgör grundbeloppet för familjestiftelser 52 procent av den beskattningsbara inkomsten och för livförsäkringsansatler såvitt angår försäkringsrörelsen 50 procent av den beskattningsbara inkomsten.

Med familjestiftelse avses i denna lag stiftelse, som enligt de för densamma gällande stadgar har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen.

För andra skattskyldiga än fysiska personer och dödsbon, utgör statlig inkomstskatt 30 procent av den beskattningsbara inkomsten.

## 11 §

1 mom.<sup>30</sup> Äkta makar, som under beskattningsåret levtt tillsammans, taxeras envar för sin inkomst, varvid anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas.

Avdrag, som i 9 § 2 mom. andra stycket sägs, beräknas för vardera maken för sig, varvid bestämmelserna i 52 § 1 mom. andra och tredje styckena kommunalskattelagen tillämpas.

## 14 §

1 mom.<sup>31</sup> Skattskyldig taxeras enligt denna lag i hemortskommunen. Saknar skattskyldig hemortskommun, skall han taxeras i Stockholm.

Vad som förstås med hemortskommun för fysisk person och dödsbo följer av 3 § jämförd med 66 § kommunalskattelagen (1928:370). För bolag eller annan sammanslutning, som enligt 3 § tredje stycket skall betraktas som svensk ekonomisk förening, gäller som hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret.

Vad som förstås med hemortskommun för fysisk person och dödsbo följer av 2 § 1 mom. jämförd med 66 § kommunalskattelagen (1928:370). För bolag eller annan sammanslutning, som enligt 2 § 12 mom. skall betraktas som svensk ekonomisk förening, gäller som hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret.

För annan juridisk person än som nyss sagts gäller som hemortskommun den kommun, där vederbörande styrelse eller förvaltning den 1 november näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, hade sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid var bosatt.

<sup>29</sup> Senaste lydelse 1989:1016.

<sup>30</sup> Senaste lydelse 1986:508.

<sup>31</sup> Senaste lydelse 1984:1061.

(anv. till 36 § KL p. 1 första stycket)

Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gäller enligt punkterna 2 a–2 d nedan – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas kostnader som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

(35 § 2 mom. tredje stycket KL)

Har avyttrad fastighet förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses fastigheten förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.

### Beräkning av realisationsvinst

#### 24 §

*I m o m.* Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – i den mån inte annat anges – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

*I fråga om förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. skall – om inte annat anges – som intäkt tas upp vad som erhållits vid ingäendet av förpliktelsen, medan avdrag får ske för vad som utgivits för upphörandet av förpliktelsen.*

Har den avyttrade egendomen förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses egendomen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Har den skattskyldige förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. eller 29 § 1 mom. genom ett sådant fång, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag, som överlåtaren med tillämpning av den i 27 § 2 mom. angivna genomsnittsmetoden eller 27 § 3 mom. skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen. Motsvarande gäller vid förvärv av sådan egendom som avses i 30 § fjärde stycket. Har den skattskyldige genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes

*död förvärvat egendom som har utgjort omsättningsstillgång hos den avlidne och utgör egendomen enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) inte omsättningsstillgång hos den skattskyldige gäller – i stället för vad som stadgas i första meningen – att egendomen skall anses anskaffad till det bokförda värdet.*

(35 § 2 mom. fjärde stycket KL)

Vad som sägs om *realisationsvinst* genom avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft.

Vad som sägs om *vinstberäkning* vid avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft. *Om byggnad finns bestämmelser i 4 § kommunalskattelagen (1928:370).*

*2 m o m. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation. Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning.*

(anv. till 35 § KL p. 5)

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

Har andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt *punkt 2 d av anvisningarna till 36 §* negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

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

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

(anv. till 35 § KL p. 7)

Inlöses andel i aktiefond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall *vid tillämpning av 3 mom. anses som om fondandelsägaren avyttrat sin andel*

Inlöses andel i aktiefond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall *avyttring av andelen anses ha skett* mot vederlag motsvarande vad *fondandelsäga-*

mot vederlag motsvarande vad han uppbär vid inlösen eller utskiftning.

(anv. till 36 § KL p. 4 fjärde stycket)

Avdrag för realisationsförlust på grund av avyttring av en fastighet till sådan närstående som avses i 35 § 3 mom. sista stycket får göras endast i den mån fastighetens marknadspris vid avyttringen visas understiga de omkostnader för vilka avdrag medges vid beräkning av realisationsförlusten.

ren uppbär vid inlösen eller utskiftning.

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

*3 m o m. Avdrag medges inte för realisationsförlust till följd av att egendom avyttrats till ett pris under marknadsvärdet om det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet.*

*Har den skattskyldige eller någon honom närstående på grund av avyttringen direkt eller indirekt tillförsäkrats en rättighet eller förmån som – trots att den av särskilda skäl inte skall äsättas något värde vid beräkning av realisationsvinst – ändå får antas ha ett värde, skall detta värde beaktas vid bedömningen av om realisationsförlust uppkommit.*

*4 m o m. Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen. Avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv.*

*Är intäktens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då detta belopps storlek blir känd. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.*

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust i samband med utfärdande av en köp- eller säljoption med en löptid på högst ett år inträder för det beskattningsår då utfärdaren frigörs från sina åtaganden. Om utfärdaren på grund av optionen säljer den underliggande egendomen skall han öka försäljningspriset med den tidigare uppburna ersättningen (premien) vid beräkning av vinst. Om utfärdaren på grund av optionen köper egendom, dras premien av från anskaffningsvärdet för egendomen, om denna avyttras senast under det beskattningsår då premien skall tas upp till beskattning. I fråga om option med längre löptid än ett år, inträder skattskyldighet för det beskattningsår då optionen utfärdas. Det som nyss sagts om behandlingen av premien gäller även beträffande optioner med den längre löptiden, om försäljning på grund av optionen respektive avyttring av egendom som köpts på grund av optionen sker samma år som optionen utfärdats. Med option avses ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att köpa eller sälja aktier, obligationer eller annan egendom till ett visst pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust på grund av en termin inträder för det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske. Med termin avses ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

I fråga om avyttring som avsett lånad aktie (blankningsaffär) inträder, om inte den skattskyldige vid tidpunkten för avyttringen äger aktie av samma slag och sort, skattskyldighet för det beskattningsår då en motsvarande aktie förvärvats och återställts till långivaren, dock senast året efter

(anv. till 35 § KL p. 3)

Har egendom avyttrats mot vederlag i form av en livsvarig livränta skall intäkten beräknas till det kapitaliserade värdet av livräntan med tillämpning av tabell III till lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Är livräntan beroende av flera personers liv på så sätt att den upphör vid den först avlidnes död bestäms kapitalvärdet efter den äldstes levnadsålder. Skall livräntan däremot utgå till den sist avlidnes död beräknas värdet efter den yngstes ålder.

Har i överlåtelseavtalet överenskommit att livräntan skall utgå livsvarigt, dock högst ett avtalat antal år, bestäms intäkten med tillämpning av tabell II till lagen om statlig förmögenhetsskatt med utgångspunkt i det antal år livräntan högst skall utgå om det belopp som framkommer vid en sådan beräkning är lägre än vad som följer av första stycket. Skall livräntan i stället utgå livsvarigt, dock minst ett avtalat antal år, bestäms intäkten med tillämpning av tabell II till nämnda lag om det belopp som framkommer vid en sådan beräkning är högre än vad som följer av första stycket.

Upphör en livsvarig livränta till följd av dödsfall som inträffar inom fem år från utgången av det år skattskyldighet inträdde på grund av avyttringen får som intäkt i stället för vad som anges i första och andra styckena tas upp det sammanlagda livräntebelopp som utgått om intäkten därmed blir lägre.

(anv. till 36 § KL p. 2 a tjugonde stycket)

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen *fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning gö-*

*det beskattningsår då avyttring av den lånade aktien skedde.*

*5 m o m.* Har egendom avyttrats mot vederlag i form av en livsvarig livränta skall intäkten beräknas till det kapitaliserade värdet av livräntan med tillämpning av tabell III till lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Är livräntan beroende av flera personers liv på så sätt att den upphör vid den först avlidnes död bestäms kapitalvärdet efter den äldstes levnadsålder. Skall livräntan däremot utgå till den sist avlidnes död beräknas värdet efter den yngstes ålder.

Har i överlåtelseavtalet överenskommit att livräntan skall utgå livsvarigt, dock högst ett avtalat antal år, bestäms intäkten med tillämpning av tabell II till lagen om statlig förmögenhetsskatt med utgångspunkt i det antal år livräntan högst skall utgå om det belopp som framkommer vid en sådan beräkning är lägre än vad som följer av första stycket. Skall livräntan i stället utgå livsvarigt, dock minst ett avtalat antal år, bestäms intäkten med tillämpning av tabell II till nämnda lag om det belopp som framkommer vid en sådan beräkning är högre än vad som följer av första stycket.

Upphör en livsvarig livränta till följd av dödsfall som inträffar inom fem år från utgången av det år skattskyldighet inträdde på grund av avyttringen får som intäkt i stället för vad som anges i första och andra styckena tas upp det sammanlagda livräntebelopp som utgått om intäkten därmed blir lägre.

*6 m o m.* Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget, skall vid vinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde. Av punkt 14 andra

ras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

(anv. till 35 § KL p. 2)

Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper

stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) framgår att överskjutande del av vederlaget skall beskattas som intäkt av tjänst.

Vad som sägs i första stycket gäller inte när hela vederlaget enligt det där angivna lagrummet skall beskattas som intäkt av tjänst. I sådana fall skall avyttringen inte till någon del beaktas vid beräkning av överlåtarens inkomst av kapital.

Vid avyttring som avses i första stycket får vinsten inte beräknas enligt 25 § 9 mom. eller 26 § 7 mom. Vad nu sagts gäller dock inte om den avyttrade egendomen helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagets näringsverksamhet.

Riksskatteverket får om synnerliga skäl föreligger medge undantag från bestämmelserna i tredje stycket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

## 25 §

*I m o m.* Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. *Ingår sådan privatbostadsfastighet, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), tillsammans med annan egendom i en taxeringsenhet, beräknas vinst eller förlust särskilt för privatbostadsfastigheten.*

Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper



på den del som har ingått i den förutvarande enheten. *Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952.*

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i *punkt 4 andra stycket nedan* och i *punkt 2 a trettonde-ärtonde styckena av anvisningarna till 36 §* skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

(anv. till 35 § KL p. 4)

Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar, samt avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig erhållit på grund av en överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. nämnda lag inte överstigit 5 000 kronor, är dock inte någon del av vinsten skattepliktig. Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kronor, skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor del av hela realisationsvinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för överföringen eller uppdelningen, minskat med 5 000 kronor, dock att den skattepliktiga inkomsten inte skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kronor.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till

på den del som har ingått i den förutvarande enheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i *2 mom. andra stycket* och *6 mom.* skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

*2 m o m.* Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar, samt avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig erhållit på grund av en överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. nämnda lag inte överstigit 5 000 kronor, är dock inte någon del av vinsten skattepliktig. Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kronor, skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor del av hela realisationsvinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för överföringen eller uppdelningen, minskat med 5 000 kronor, dock att den skattepliktiga inkomsten inte skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kronor.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fas-

fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (*jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 §*). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (*jfr punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 21 §*). Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter, får 60 procent av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som sägs i detta stycke gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen.

Från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som den skattskyldige under ett beskattningsår har fått på grund av allframtidsupplåtelse är han berättigad till avdrag med 5 000 kronor, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt *anvisningarna till 36 §* till samma eller högre belopp. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet för upplåtelseerna.

(anv. till 35 § KL p. 1)

Skall viss del av vederlaget vid avyttring av fastighet enligt *punkt 10 av*

tigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid. Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter, får 60 procent av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som sägs i detta stycke gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen.

Från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som den skattskyldige under ett beskattningsår har fått på grund av allframtidsupplåtelse är han berättigad till avdrag med 5 000 kronor, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader till samma eller högre belopp. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet för upplåtelseerna.

3 m o m. Avser viss del av vederlaget vid avyttring av fastighet till-

anvisningarna till 21 §, punkt 4 av anvisningarna till 24 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 § tas upp som intäkt av fastighet eller av rörelse, medräknas inte denna del av vederlaget vid beräkning av realisationsvinst.

(anv. till 36 § KL p. 2 a första–tredje styckena)

Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten tas upp som intäkt av fastighet eller av rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådan del av fastigheten som vid inkomsttaxeringen har behandlats enligt reglerna för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad fastighet eller i förekommande fall del därav har beräknats enligt 24 § 2 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b eller c och för vilken bidrag ej har utgått. Förbättringskostnad, som inte har uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna har uppgått till minst 3 000 kronor. Kostnad, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden har uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.

gångar som behandlats som inventarier vid beräkning av värdeminskningssavdrag medräknas inte denna del av vederlaget vid beräkning av realisationsvinst. I sådana fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar.

4 m o m. Som förbättringskostnad räknas även utgift för reparation och underhåll av fastighet eller fastighetsdel, som avses i 2 § 7 mom. eller som utgjort sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt utgift för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen och för vilken bidrag ej har utgått. Utgift för förbättring, som inte har uppförts på avskrivningsplan, och därmed jämförlig utgift för reparation eller underhåll får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då utgifterna har uppgått till minst 5 000 kronor och, om de avser annat än ny-, till- eller ombyggnad eller reparation eller underhåll i fall som avses i punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen, dessutom nedlagts under de senaste fem åren före avyttringen. Utgift, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt hänföras till det år då utgiften har upp-

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt *punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 §* har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

förts på planen. I andra fall skall sådan *utgift normalt hänföras till det år då* faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt *punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen* har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

*Som förbättringskostnad räknas även sådana utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll som enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Som förbättringskostnad räknas också utgifter av nu nämnt slag vilka enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § nämnda lag tagits upp som intäkt av näringsverksamhet när näringsfastighet övergått till privatbostadsfastighet.*

*5 m.o.m. Avyttras näringsfastighet som avses i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall omkostnadsbeloppet minskas med värdeminskingsavdrag m.m. som avses i den nämnda anvisningspunkten i den mån avdragen på grund av bestämmelsen i femte stycket av den nämnda anvisningspunkten inte skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.*

*Avyttras privatbostadsfastighet som tidigare varit näringsfastighet skall omkostnadsbeloppet minskas med värdeminskingsavdrag m.m. som avses i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen i den mån avdragen på grund av bestämmelsen i femte stycket i den nämnda anvisningspunkten vid övergången från näringsfastighet till privatbostadsfastig-*

het inte kunde tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Har i fall som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen avdrag erhållits för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar gäller följande vid avyttring av näringsfastighet med byggnad eller markanläggning som har skrivits av vid ianspråktagande av ersättningsfonden. Omkostnadsbeloppet minskas med den del av det ianspråktagna beloppet som enligt punkt 5 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte tagits upp som intäkt av näringsverksamhet.

Har i fall som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen avdrag erhållits för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar och har fastigheten övergått till privatbostadsfastighet gäller följande vid avyttring av privatbostadsfastigheten. Omkostnadsbeloppet minskas med den del av det ianspråktagna beloppet som enligt punkt 5 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte togs upp som intäkt av näringsverksamhet vid övergången.

(anv. till 36 § KL p. 2 a trettonde-  
nittonde styckena)

Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av de beloppsgränser som anges i *andra och fjärde styckena* skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. *Avdrag enligt tolfte stycket får göras endast om avyttringen har omfattat bostadsbyggnad som vid tiden för avyttringen var huvudbyggnad för hela fastigheten.* På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen – i stället för att beräknas enligt första meningen – tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade

*6 m o m.* Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av den beloppsgräns som anges i *4 mom. första stycket* skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen – i stället för att beräknas enligt första meningen – tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Om den avyttrade delen avser en el-

omkostnadsbeloppet – *i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m.* – som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. *I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige begär det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog.* Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att byggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de fem första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – *i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m.* – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. *Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet.* Den som enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 § erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelse får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.

ler ett fåtal tomter avsedda att byggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de tre första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i 2 mom. andra stycket, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Den som enligt 2 mom. fjärde stycket erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelse får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat en del av en fastighet, skall hänsyn tas till detta vid beräkning av omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten. Kan utredning inte föreläggas om den andel av omkostnadsbeloppet – *i förekommande fall minskat med värdeminskningsskatt m.m.* – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – *i förekommande fall minskat med värdeminskningsskatt m.m.* – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige under innehavstiden erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m.m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

*Kostnad* för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket försäkringsersättning eller annan skadeersättning har utgått beaktas, såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag, vid beräkning av realisationsvinst endast i den mån *kostnaden* har

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat en del av en fastighet, skall hänsyn tas till detta vid beräkning av omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten. Kan utredning inte föreläggas om den andel av omkostnadsbeloppet för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige under innehavstiden erhållit sådan engångsersättning som avses i 2 mom. andra stycket. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m.m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

*7 mom. Utgift* för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket försäkringsersättning eller annan skadeersättning har utgått beaktas, såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag, vid beräkning av realisationsvinst endast i den mån *kostna-*

*Nuvarande lydelse*

överstigit ersättningen. Har sådan skattefri ersättning uppburits med större belopp än det som har gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.

*Föreslagen lydelse*

den har överstigit ersättningen. Har sådan skattefri ersättning uppburits med större belopp än det som har gått åt för skadans avhjälpande minskas omkostnadsbeloppet med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande.

8 m o m. Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet och medgavs uppskov med beskattningen av realisationsvinst som uppkom när denna fastighet avyttrades, skall omkostnadsbeloppet minskas i motsvarande mån.

9 m o m. Vinst när fysisk person avyttrar sådan privatbostadsfastighet som omfattar hans permanentbostad får beräknas till 30 procent av vederlaget för fastigheten.

Som permanentbostad räknas sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen under förutsättning att han inte dessförinnan innehåft bostaden mer än ett år utan att vara bosatt där samt att han erlade ett marknadsmässigt vederlag vid förvärvet. Som permanentbostad räknas dock alltid sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.

Vinst när fysisk person och dödsbo avyttrar annan privat bostadsfastighet än nu sagts får beräknas till 60 procent av vederlaget för den avytttrade egendomen.

Vinst vid avyttring av näringsfastighet får beräknas genom att ett belopp motsvarande 90 procent av vederlaget för fastigheten minskas med värdeminskningens avdrag m. m. som tagits upp till beskattning enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).



För privatbostadsfastighet som under den skattskyldiges innehav varit näringsfastighet under något av de tre närmaste åren före avyttringstillfället skall i stället för vad som stadgas i första och tredje styckena gälla att vinsten får beräknas med tillämpning av fjärde stycket.

10 mom. Vinst vid avyttring av privatbostadsfastighet får alltid beräknas till 30 procent av vederlaget för den avyttrade fastigheten om

1) fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars avyttrats under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat,

2) avyttringen av en fastighet utgör ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering samt om

3) fastigheten avyttrats till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Desamma gäller om den skattskyldige fått engångsersättning för in-skränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande in-skränkningar enligt andra författningar.

## 26 §

(35 § 3 a mom. första, femte och sjätte styckena KL)

Realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt beskattas enligt bestämmelserna i detta moment om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.

Vad som sägs om realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt tillämpas även vid avyttring av andelar i andra svenska ekonomiska föreningar än bostadsrättsföreningar och aktier i svenska aktiebolag om föreningen eller bolaget är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.

1 mom. Realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt beskattas enligt bestämmelserna i denna paragraf om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i 2 § 7 mom.

Vad som sägs om realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt tillämpas även vid avyttring av andelar i andra svenska ekonomiska föreningar än bostadsrättsföreningar och aktier i svenska aktiebolag om föreningen eller bolaget är av det slag som anges i 2 § 7 mom.

Bedömningen av om en förening eller ett bolag är av det slag som anges i *punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §* görs på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum.

(anv. till 35 § KL p. 8 andra och tredje styckena)

Utgår särskild ersättning till den skattskyldige för av honom ägda föremål, vilka enligt 2 kap. 2 § jordabalken eljest skulle ha hört till den byggnad i vilken nyttjanderätten är upplåten, skall denna ersättning räknas in i vederlaget för bostadsrätten, andelen eller aktien. Vad nu har sagts gäller dock inte om ersättningen *utgör intäkt av rörelse enligt punkt 1 av anvisningarna till 28 §*.

Ersättning som utgår till den skattskyldige för andel i inre reparationsfond eller någon annan inom föreningen eller bolaget bildad fond, som är avsedd för reparation och underhåll av upplåtna lägenheter, skall inte räknas in i vederlaget för bostadsrätten, andelen eller aktien. Har någon särskild sådan ersättning inte betingats skall det utgående vederlaget minskas med ett belopp motsvarande den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten, andelen eller aktien.

(anv. till 36 § KL p. 2c andra stycket)

Bestämmelserna i *punkt 8 tredje*

Bedömningen av om en förening eller ett bolag är av det slag som anges i 2 § 7 mom. görs på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum.

2 mom. Vid vinstberäkningen skall försäljningsintäkten ökas med överlåtarens andel i föreningens nettoskuld eller minskas med dennes andel i föreningens nettoförmögenhet vid avyttringstillfället. Vidare skall utgivet vederlag ökas med överlåtarens andel i föreningens nettoskuld eller minskas med dennes andel i föreningens nettoförmögenhet vid anskaffningstillfället. Nettoförmögenhet eller nettoskuld beräknas med bortseende från värdet av föreningens fastighet.

3 mom. Utgår särskild ersättning till den skattskyldige för av honom ägda föremål, vilka enligt 2 kap. 2 § jordabalken eljest skulle ha hört till den byggnad i vilken nyttjanderätten är upplåten, skall denna ersättning räknas in i vederlaget för bostadsrätten, andelen eller aktien. Vad nu har sagts gäller dock inte om ersättningen *avser egendom som behandlats som inventarier vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet*.

Ersättning som utgår till den skattskyldige för andel i inre reparationsfond eller någon annan inom föreningen eller bolaget bildad fond, som är avsedd för reparation och underhåll av upplåtna lägenheter, skall inte räknas in i vederlaget för bostadsrätten, andelen eller aktien. Har någon särskild sådan ersättning inte betingats skall det utgående vederlaget minskas med ett belopp motsvarande den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten, andelen eller aktien.

Bestämmelserna i *föregående*

*Nuvarande lydelse*

stycket av anvisningarna till 35 § om beräkning av vederlaget vid avyttring av en bostadsrätt tillämpas på motsvarande sätt vid beräkningen av ingångsvärdet.

(anv. till 36 § KL p. 2 c första, tredje-sjätte och nionde styckena)

*I fråga om en bostadsrätt som avses i 35 § 3 a mom. gäller följande. I ingångsvärdet för bostadsrätten skall enligt punkt 1 räknas in den erlagda köpeskillingen och vissa utgifter vid förvärvet. Har bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från bostadsrättsföreningen, skall den i upplåtelseavtalet angivna grundavgiften anses som köpeskillning. Särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärv av en bostadsrätt (upplåtelse- och inträdesavgifter) skall också räknas in i ingångsvärdet. Har grundavgiften för lägenheten satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, skall ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats på grund av nedsättningen.*

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas

a) *kostnad* som den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten, och

b) *kostnad* som han har lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet.

Som förbättringskostnad räknas dock inte i något fall *kostnad* som vid inkomsttaxeringen har behandlats som omkostnad i någon annan förvärvskälla.

*Föreslagen lydelse*

stycke tillämpas på motsvarande sätt vid beräkningen av ingångsvärdet.

*4 mom.* Har bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från bostadsrättsföreningen, skall den i upplåtelseavtalet angivna grundavgiften anses som köpeskillning. Särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärv av en bostadsrätt (upplåtelse- och inträdesavgifter) skall också räknas in i ingångsvärdet. Har grundavgiften för lägenheten satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, skall ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats på grund av nedsättningen.

*5 mom.* Som förbättringskostnad räknas

a) *utgift* som den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten, och

b) *utgift* som han har lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet.

Som förbättringskostnad räknas inte *utgift* som vid inkomsttaxeringen har behandlats som omkostnad i näringsverksamhet.

*Som förbättringskostnad räknas även utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll som enligt punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Som förbättringskostnader räknas också utgifter av nu nämnt slag som enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § nämnda lag*

*Kostnader enligt tredje stycket a) och b) som har lagts ned under ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de sammanlagt har uppgått till minst 2 000 kronor. Kostnaderna anses normalt nedlagda det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts. I fråga om kostnad som avses i tredje stycket b) gäller vidare att kostnaden får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten vid avyttringen alltjämt är i bättre skick än vid förvärvet.*

*Av punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 35 § framgår att ersättning för föremål som ägts av den skattskyldige i vissa fall skall räknas in i vederlaget för bostadsrätten. I sådana fall skall kostnaden för anskaffning av föremålen räknas in i bostadsrättens ingångsvärde, om föremålen har förvärvats tillsammans med bostadsrätten. Har föremålen anskaffats under innehavet, anses anskaffningskostnaden – allt efter omständigheterna – som en kostnad för förbättring eller för reparation och underhåll av lägenheten. Frågan om kostnaden får räknas in i omkostnadsbeloppet avgörs enligt tredje–femte styckena.*

*Vid tillämpning av bestämmelserna i denna punkt på sådana andelar och aktier som avses i 35 § 3 a mom. femte stycket förstås med bostadsrättsförening den förening eller det bolag som andelen respektive aktien hänför sig till. Med den i upplåtelseavtalet angivna grundav-*

*tagits upp som intäkt av näringsverksamhet när bostadsrätt i näringsverksamhet övergått till privatbostad.*

*Utgifter enligt första stycket a och b som hänför sig till ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de sammanlagt har uppgått till minst 5 000 kronor och, om de avser annat än ny-, till- eller ombyggnad, dessutom nedlagts under senaste fem åren före avyttringen. Utgifterna hänförs normalt till det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts. I fråga om utgift som avses i första stycket b gäller vidare att utgiften får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten vid avyttringen alltjämt är i bättre skick än vid förvärvet.*

*Som förbättringskostnad räknas även den på bostadsrätten belöpande andelen av sådana utgifter för ny-, till- eller ombyggnad som nedlagts på föreningens fastighet under innehavstiden.*

*Av 3 mom. första stycket framgår att ersättning för föremål som ägts av den skattskyldige i vissa fall skall räknas in i vederlaget för bostadsrätten. I sådana fall skall utgiften för anskaffning av föremålen räknas in i bostadsrättens ingångsvärde, om föremålen har förvärvats tillsammans med bostadsrätten. Har föremålen anskaffats under innehavet, anses utgiften – allt efter omständigheterna – som en utgift för förbättring eller för reparation och underhåll av lägenheten. Frågan om utgiften får räknas in i omkostnadsbeloppet avgörs enligt första–tredje styckena.*

*6 mom. Vid tillämpning av bestämmelserna i denna paragraf på sådana andelar och aktier som avses i 1 mom. andra stycket förstås med bostadsrättsförening den förening eller det bolag som andelen respektive aktien hänför sig till. Med den i upplåtelseavtalet angivna grundav-*

giften skall i sådana fall likställas den insats i föreningen som var fastställd när andelen uppläts respektive den inbetalning på aktien som gjordes i anslutning till att aktien gavs ut.

giften skall i sådana fall likställas den insats i föreningen som var fastställd när andelen uppläts respektive den inbetalning på aktien som gjordes i anslutning till att aktien gavs ut.

7 mom. Vinst när fysisk person avyttrar sådan bostadsrätt som med tillämpning av 25 § 9 mom. andra stycket skall anses avse hans permanentbostad får beräknas till 30 procent av vederlaget för bostadsrätten. Vinst när fysisk person eller dödsbo avyttrar bostadsrätt avseende annan privatbostad får beräknas till 60 procent av vederlaget för bostadsrätten.

Vinst vid avyttring av bostadsrätt som inte är privatbostad får beräknas till 90 procent av vederlaget för bostadsrätten.

För privatbostad som under den skattskyldiges innehav varit att hänföra till näringsverksamhet under något av de tre närmaste åren före avyttringstillfället skall i stället för vad som stadgas i första stycket gälla att vinsten får beräknas med tillämpning av andra stycket.

Vid tillämpning av detta moment skall vederlaget beräknas med iakttagande av bestämmelserna i 2 mom. första stycket första och tredje meningarna.

8 mom. Vinst vid avyttring av privatbostad under sådana omständigheter som avses i 25 § 10 mom. får alltid beräknas till 30 procent av vederlaget – beräknat med iakttagande av bestämmelserna i 2 mom. första stycket första och tredje meningarna – för den avyttrade bostadsrätten.

## 27 §

(35 § 3 mom. första stycket KL)

Realisationsvinst på grund av avyttring av aktie, andel i aktiefond, delbevis eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie är i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehåft egendomen mindre än två

1 mom. Vid avyttring av aktie, interimbevis, andel i aktiefond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev, skuldebrev som är eller varit förenat med optionsrätt, optionsbevis, samt termin och köp- eller säljoption avseende aktie eller aktieindex samt

år. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av konvertibelt skuldebrev, optionsrätt eller företrädesrätt till teckning av konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt. Med optionsrätt avses rätt till nyteckning eller köp av aktie som blivit utfäst i förening med skuldebrev. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår, minskat med avdragsgill förlust vid avyttring samma år av egendom som avses i detta stycke, får den skattskyldige göra avdrag med 1 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga vad som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke, minskat med avdragsgill förlust som nyss nämnts. För vissa aktier och andelar tillämpas bestämmelserna i 3 a mom. Avyttring av andel i sådan aktiefond, som avses i punkt 10 av anvisningarna till 38 §, skall redovisas endast i inkomstslaget kapital.

(anv. till 36 § KL p. 2 b andra stycket)

Som *anskaffningskostnad* för äldre aktie eller andel anses i regel den genomsnittliga *anskaffningskostnaden* för samtliga äldre aktier eller andelar av samma slag som den avyttrade, beräknat med hänsyn till faktiska *anskaffningskostnader* och inträffade förändringar beträffande innehavet.

(anv. till 36 § p. 2 b tredje stycket)

*Anskaffningskostnad* för äldre aktie, som är noterad på börs eller föremål för liknande notering, och för äldre andel i aktiefond får bestämmas till ett belopp som motsvarar 25 procent av vad den skattskyldige erhåller för aktien eller andelen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Kan den skattskyldige göra sannolikt att en beräkning enligt andra stycket leder till ett högre belopp, skall dock detta högre belopp anses som *anskaffningskostnad*.

*andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningsätt liknar tidigare angivna finansiella instrument, tillämpas utöver 24 § bestämmelserna i 2–5 mom.*

2 mom. Som *anskaffningsvärde* anses det genomsnittliga *anskaffningsvärdet* för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska *anskaffningsutgifter* och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (*genomsnittsmetoden*).

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

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

(anv. till 36 § KL p.2 b fjärde stycket)

*Avyttras delbevis eller teckningsrätt till äldre aktie, som avses i tredje stycket, tillämpas bestämmelserna i det stycket. Därvid avser andra meningen den del av anskaffningskostnaden för aktien, beräknad enligt andra stycket, som belöper på delbeviset eller teckningsrätten.*

(anv. till 36 § p. 2 b nionde stycket)

*En företrädesrätt till teckning av konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt, vilken grundas på aktieinnehav i bolaget, anses anskaffad utan kostnad.*

(anv. till 36 § KL p. 2 b tionde stycket)

*Som anskaffningskostnad för skuldebrev som utgivits förenat med optionsrätt och som förvärvats genom teckning, upptas skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet. Som anskaffningskostnad för en optionsrätt upptas i sådant fall skillnaden mellan emissionspriset och marknadsvärdet för det skuldebrev med vilket optionsrätten var förenad. Har teckningen skett med stöd av en företrädesrätt, som förvärvats genom köp eller byte, medräknas vederlaget för företrädesrätten i anskaffningskostnaden för optionsrätten. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas inte, om teckningen skett före utgången av juni 1985.*

(35 § 3 mom. tredje stycket KL)

*Kan tillämpning av föregående stycke antas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse därifrån helt eller delvis, om företag som berörs av strukturrationaliseringen gör framställning om detta senast den dag avyttringen sker.*

*3 mom. Har optionsbevis erhållits genom teckning av skuldebrev förenat med optionsrätt, skall anskaffningsvärdet för optionsbeviset beräknas som anskaffningsvärdet för skuldebrevet jämte optionsrätten minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet.*

*4 mom. Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna uteslutande av nyemitterade aktier i det köpande bolaget, skall skattepliktig intäkt inte anses uppkomma. Detta gäller dock inte person som har avflyttat från riket men som till följd av reglerna om väsentlig anknytning hit ändå anses bosatt här. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna.*

*Vad som sagts i första stycket gäller dock inte vid avyttring av aktier i bolag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket, om inte skattemyndigheten lämnar medgivande till detta. Sådant medgivande får lämnas om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.*

*Flyttar en skattskyldig utomlands och har han tidigare avyttrat aktier till ett utländskt bolag varvid skattepliktig intäkt inte ansetts uppkomma på grund av bestämmelserna i första och andra styckena, skall denna intäkt anses skattepliktig när utflytningen sker.*

*5 mom. Realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. fjärde stycket.*

*Detta gäller dock i fråga om andel i aktiefond endast om värdet av fondens innehav av aktier inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.*

## 28 §

(anv. till 36 § KL p. 2 d)

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna *enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten *enligt samma lag*. Blir det justerade ingångsvärdet negativt, skall omkostnadsbeloppet anses vara noll. Vederlaget vid avyttringen skall i detta fall ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet.

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten. Blir det justerade ingångsvärdet negativt, skall omkostnadsbeloppet anses vara noll. Vederlaget vid avyttringen skall i detta fall ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet.



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

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

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

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

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

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

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

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

Har andel i ett handelsbolag förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och har den tidigare ägaren beskattats enligt *punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 35 §*, skall det justerade ingångsvärdet för andelen anses vara noll.

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

## 29 §

*1 mom. Realisationsvinst vid avyttring av fordringar och andra finansiella instrument där underliggande instrument är hänförliga till fordringar, utställda i svenska kronor eller till ränteindex, utom sådana fordringar som avses i 27 § 1 mom., beräknas enligt den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom.*

*2 mom. Är tillgång som avses i 1 mom. marknadsnoterad behandlas realisationsvinst och realisationsförlust som ränteintäkt respektive ränteutgift. Detta gäller dock inte premieobligationer.*

## 30 §

*Vid avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25–29 §§ gäller utöver 24 § följande bestämmelser.*

*Om den skattskyldige innehافت egendomen för personligt bruk (personligt lösöre) får*

*1. anskaffningsvärdet bestämmas till 25 procent av ersättningen för egendomen efter avdrag för kostnaden för avyttringen,*

*2. avdrag göras med 50 000 kronor från summan av vinster på grund av avyttringar av sådan egendom under beskattningsåret.*

*Om den skattskyldige tidigare har medgett avdrag helt eller delvis för egendomens anskaffning, värdeminskning e.d. skall ingångsvärdet minskas med detta avdrag.*

*När en avyttring av egendom som inte innehافتs för personligt bruk avser en del av ett samlat innehav av egendom med enhetligt värde skall realisationsvinsten beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom.*

*Avdrag för realisationsförlust medges inte för egendom som innehafs för personligt bruk.*

Denna lag<sup>32</sup> träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas första gången vid 1986 års taxering. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om anställning utomlands som påbörjats före ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas första gången vid 1986 års taxering. Äldre bestämmelser gäller i fråga om *inkomst som uppburits före utgången av år 1992 på grund av* anställning utomlands som påbörjats före ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den man inte annat följer av punkterna 2–18 nedan.

2. Har egendom avyttrats före den 1 januari 1991 och var vinst på grund av avyttringen skattepliktig enligt 35 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990 men har beskattning på grund av bestämmelserna i 41 § samma lag i dess nämnda lydelse inte skett senast vid 1991 års taxering, gäller följande. Beskattning på grund av avyttringen skall ske vid taxeringen för det första beskattningsår då någon del av köpeskillingen är tillgänglig för lyftning. Är emellertid köpeskillingens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det beskattningsår då beloppet blir tillgängligt för lyftning.

3. Har avyttring beskattats vid 1991 eller tidigare års taxering och har därvid viss del av köpeskillingen inte kunnat beaktas, skall tillkommande köpeskillning tas upp till beskattning när den blir tillgänglig för lyftning. Beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust sker därvid enligt de regler som tillämpades när första delen av köpeskillingen togs upp till beskattning med undantag av 35 § 3 mom. andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990. De nya bestämmelserna i 3 § 12 mom. tredje stycket tillämpas inte i fall som avses i denna punkt.

4. Avyttras fastighet före utgången av år 1999 får omkostnadsbeloppet beräknas genom att det omkostnadsbelopp som hade kunnat användas om avyttringen skett den 31 december 1990 ökas med i 25 § 4 mom. avsedda förbättringskostnader m.m. som lagts ned på fastigheten under tiden mellan den 1 januari 1991 och avyttringstillfället. Vid tillämpning av punkterna 6 a och 6 b av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse intill den 1 juli 1990 skall dock följande gälla.

a) Ingångsvärde samt förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det

<sup>32</sup> 1985:363.

åttonde året efter det år fastigheten förvärvades respektive kostnaden lades ned.

b) Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärdet visst år skall omräkningen ske med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter sistnämnda år.

c) Värdeminskningsavdrag som belöper på det år som den kostnad vartill avdraget hänförs lades ned eller på något av de sju följande åren räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter det år kostnaden lades ned.

d) Tidigareläggning får inte ske med mer än åtta år.

e) Tidigareläggning får ske endast i fråga om den del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten som inte överstiger ett belopp motsvarande vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten minskat med förbättringskostnader som under den skattskyldiges innehav har lagts ned på denna fastighet under det år då fastigheten avyttrades eller under något av de sju närmast föregående åren.

f) Tidigareläggning får – om ersättningsfastigheten förvärvats före avyttringen av den ursprungliga fastigheten – inte leda till att ersättningsfastigheten anses förvärvad före förvärvet av den ursprungliga fastigheten eller tidigare än åtta år före avyttringen av nämnda fastighet.

Vad nu sagts gäller dock inte om delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person avyttrar fastighet till företaget enligt vad som sägs i 24 § 6 mom.

5. Har skattskyldig under något av åren 1991, 1992 eller 1993 avyttrat en bostadsrätt som förvärvats före den 1 januari 1987 får den skattepliktiga realisationsvinsten beräknas till 60, 75 respektive 90 procent av vinsten. Vad nu sagts gäller dock inte om vinsten beräknas enligt 26 § 7 mom.

6. Avdrag för realisationsförlust, som hänförs till 1991 och tidigare års taxeringar men inte kunnat dras av tidigare, får göras vid beräkning av inkomst av kapital respektive näringsverksamhet senast det sjätte beskattningsåret efter det till vilket förlusten är hänförlig. Härvid tillämpas bestämmelserna i punkt 3 andra stycket samt punkt 4 andra och fjärde styckena av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse intill den 1 juli 1990. Avdrag får dock göras endast i den mån den skattskyldige redovisar sådan vinst vid avyttring av egendom som enligt 35 § 1 mom. kommunalskattelagen i dess lydelse intill den 1 juli 1990 skulle ha tagits upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Fysiska personer och dödsbon får göra avdrag för sparade realisationsförluster i inkomstslaget kapital. För övriga juridiska personer får motsvarande avdrag göras från intäkt av näringsverksamhet, med tillämpning av de nya bestämmelserna i 2 § 14 mom.

7. I fråga om aktie, andel i aktiefond eller andel i ekonomisk förening som inte är marknadsnoterad och som den skattskyldige den 1 april 1976 innehaft i mer än fem år gäller punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

8. För andel i allemansfond som förvärvats före den 1 januari 1991 skall som anskaffningsvärde tas upp andelens marknadsvärde den 31 december 1990.

9. Premie vid utfärdande av option vilken erhållits före utgången av år 1990 och som enligt de regler som gällde intill den 1 juli 1990 skall redovisas senast vid 1991 års taxering, skall inte tas upp till beskattning vid 1992 eller senare års taxering.

10. Har förvärvare av ett skuldebrev före utgången av år 1990 lämnat överlåtaren kompensation för upplupen men inte förfallen ränta tillämpas vid 1992 års taxering bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 39 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990.

Har förvärvare medgetts avdrag för räntekompensation enligt nämnda anvisningspunkt skall kompensationen inte inräknas i anskaffningsvärdet vid beräkning av realisationsvinst när skuldebrevet avyttras.

11. Äldre föreskrifter i 2 § 1 mom. andra stycket, 2 § 4 mom. åttonde stycket samt 4 § andra stycket tillämpas även vid 1992 och senare års taxeringar. Intäkten eller avdraget skall dock hänföras till näringsverksamhet.

12. Äldre föreskrifter i 2 § 4 mom. första stycket tillämpas vid 1992 års taxering samt, om något av företagen inte taxeras då, även vid 1993 års taxering.

13. Vad som sägs om avdrag för underskott i punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas på motsvarande sätt i fråga om sådana underskott enligt den äldre lydelsen av 4 § första stycket. Vid tillämpningen anses koncernbidrag som intäkt av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse endast om bidraget utgör avdragsgill omkostnad för givaren i näringsverksamhet av angivet slag.

14. Vid beräkning av schablonintäkt enligt 2 § 10 mom. första stycket 2 skall om beskattningsåret påbörjats före den 1 januari 1991 beskattningsåret i stället anses påbörjat vid denna tidpunkt.

15. Har en skattskyldig vid 1991 års taxering redovisat inkomst eller underskott av annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital enligt de äldre bestämmelserna i 41 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) skall den skattskyldige vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet vid 1992 års taxering eller, om den skattskyldige inte taxeras då, vid 1993 års taxering inte ta upp andra ingående tillgångs- och skuldposter i det aktuella hänseendet än som framgår av andra och tredje styckena.

Som ingående fordran tas upp dels intäkt som blivit tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men som tagits till beskattning det föregående beskattningsåret, dels utgift som betalats i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte dragits av vid beräkningen av inkomsten för det beskattningsåret.

Som ingående skuld tas upp dels intäkt som har uppburits i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte tagits till beskattning det året, dels utgift som är obetald vid ingången av beskattningsåret men som dragits av vid beräkningen av inkomsten för det föregående beskattningsåret.

Intäkter och utgifter som redovisats vid 1991 års taxering beaktas inte vid 1992 års taxering eller, om den skattskyldige inte taxeras då, vid 1993 års taxering i vidare mån än vad som framgår av andra och tredje styckena.

16. I fråga om avdrag för räntefördelning enligt 3 § 4 mom. skall vid 1993–1995 års taxeringar punkt 12 av övergångsbestämmelserna till lagen

(1990:000) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) äga motsvarande tillämpning.

17. De nya föreskrifterna i 3 § 13 mom. tillämpas inte i fråga om förvärvskälla där verksamheten upphört under beskattningsår för vilket taxering skett år 1991 eller tidigare.

18. I fråga om de nya bestämmelserna i lagen skall, i den mån dessa motsvarar föreskrifter som upphävs genom lagen eller föreskrifter i kommunalskattelagen (1928:370) vilka upphävts genom lagen (1990:000) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) och för vilka gällt övergångsbestämmelser som fortfarande skulle kunna ha betydelse, dessa övergångsbestämmelser tillämpas. Punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i kommunalskattelagen skall dock tillämpas endast i den utsträckning som framgår av punkt 7 ovan.

### 3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att 1, 2 och 3 §§ lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

##### 1 §<sup>1</sup>

Till fastighetsskatt skattepliktiga fastigheter är sådana som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet eller lantbruksenhet om på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus, hyreshus, tomtmark för småhus eller tomtmark för hyreshus. Från skatteplikt undantas fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

*Utöver vad som sägs i första stycket är sådan privatbostad, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370) och som är belägen i utlandet, skattepliktig till fastighetsskatt.*

##### 2 §<sup>2</sup>

Skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

I fråga om handelsbolag och dödsbon som vid inkomsttaxeringen behandlas som handelsbolag åvilar skattskyldigheten dock delägarna.

*Såvitt gäller sådan privatbostad som avses i 1 § andra stycket föreligger skattskyldighet endast för tid under vilken ägaren varit bosatt i Sverige.*

Fastighetsskatt beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall underlaget för fastighetsskatten jämkas med hänsyn härtill.

##### 3 §<sup>3</sup>

Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår

a) 2,5 procent av 65 procent av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och fastigheten utgör hyreshusenhet,

b) 2 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen och fastigheten utgör småhusenhet,

c) 1,4 procent av en tredjedel av

Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår

a) 1,5 procent av:  
taxeringsvärdet avseende småhusenhet,  
bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet avseende småhus på lantbruksenhet,

75 procent av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet,

b) 2,5 procent av:  
taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet,

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1984:1078.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1986:493.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1989:1019.

taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen.

d) 1,4 procent av 65 procent av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och fastigheten utgör hyreshusenhet.

e) 1,4 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt och fastigheten utgör småhusenhet.

f) 2,5 procent av bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde avseende hyreshus på lantbruksenhet.

g) 2 procent av en tredjedel av bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde avseende småhus på lantbruksenhet.

h) 2,5 procent av 65 procent av taxeringsvärdet om hyreshusenhet enligt 4 kap. 11 § andra stycket fastighets-taxeringslagen (1979:1152) skall ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

i) 2 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om småhusenhet enligt 4 kap. 11 § andra stycket fastighets-taxeringslagen skall ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

j) 2,5 procent av 65 procent av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten utgör intäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och fastigheten utgör hyreshusenhet.

k) 2 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten utgör intäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och fastigheten utgör småhusenhet.

Till den del taxeringsvärdet av en fastighet, som ägs av sådan inländsk eller uländsk livförsäkringsanstalt som avses i 2 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt, belöper på verksamhet avseende sådana pensionsförsäkringar eller avgångsbidragsförsäkringar som nämns i 2 § 6 mom. tredje stycket samma lag, skall dock procenttalet, i stället för vad som därom föreskrivs i första stycket j eller k, utgöra 1,4.

bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet avseende hyreshus på lantbruksenhet.

Innehåller byggnaden på en fastighet, som är belägen i Sverige, huvudsakligen bostäder och har byggnaden beräknat värdeår som utgör året före taxeringsåret, utgår dock ingen fastighetsskatt under de fem första åren och halv fastighetsskatt under de därpå följande fem åren.



(41 a § anv.p. 1 KL.)

Bestämmelsen i 41 a § innebär bl.a. att för fastighet, som avses i 24 § 2 mom., fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde skall inräknas i underlaget för intäktsberäkningen i de fall där samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Jfr i detta hänseende 4 kap. 10 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

(24 § 2 mom. 3 st. KL)

Har fastighet, som avses i första eller andra stycket och som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse eller till följd av ägarens avflyttning från orten eller annan sådan särskild omständighet inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan fastighet för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får den enligt första eller andra stycket beräknade intäkten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari fastigheten inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.

Om fastighetsskatt skall beräknas enligt olika grunder för skilda delar av fastigheten skall underlaget för beräkningen av fastighetsskatten för dessa delar utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel.

Är den skattskyldige frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten, beräknas fastighetsskatten som om sådan befrielse inte hade förelegat.

För fastighet, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), skall fastighetens andel av taxeringsvärdet på sådan samfällighet som avses i 41 a § nämnda lag inräknas i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

Har byggnad, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari byggnaden inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

2. Äldre bestämmelser i 3 § första stycket gäller i fråga om fastighetsskatt för beskattningsår som har påbörjats före utgången av år 1990.

3. I stället för det procenttal som föreskrivs i 3 § första stycket skall, i fråga om småhusenhet samt småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet med beräknat värdeår före år 1991, procenttalet vid 1992 och 1993 års taxeringar utgöra 1,2.

4. I stället för vad som följer av 3 § första stycket och punkt 3 skall vid följande års taxeringar endast halv fastighetsskatt utgå i fråga om fastigheter.

bebyggda med byggnader med nedan angivna värdeår, om fastigheterna utgör småhusenhet eller småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet:

Taxeringsår	Värdeår
1992	1986–1990
1993	1987–1990
1994	1988–1990
1995	1989–1990
1996	1990

5. I stället för vad som följer av 3 § första stycket skall vid följande års taxeringar fastighetsskatt inte utgå eller endast halv fastighetsskatt utgå för fastigheter, bebyggda med byggnader vilka huvudsakligen innehåller bostäder och har nedan angivna värdeår, om fastigheterna utgör hyreshusenhet eller hyreshus och tomtmark för hyreshus på lantbruksenhet:

Taxeringsår	Halv fastighetsskatt	Ingen fastighetsskatt
	Värdeår	Värdeår
1992	1973–1976	1977–1990
1993	1975–1978	1979–1990
1994	1977–1980	1981–1990
1995	1979–1982	1983–1990
1996	1981–1984	1985–1990
1997	1983–1986	1987–1990
1998	1985–1988	1989–1990
1999	1987–1990	
2000	1989–1990	

## 4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Häri genom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)<sup>1</sup>  
dels att 4 § 2 mom. och anvisningarna till 41 § skall upphöra att gälla,  
dels att 2 § 4 mom., 4 § 1 mom., 10 § och 41 § 2 mom. skall ha följande lydelse.

dels att det i lagen skall införas ett nytt moment, 48 § 5 mom., av följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 2 §

4 mom.<sup>2</sup> Skattereduktion åtnjutes  
av ogift skattskyldig, som har hemmavarande barn under 18 år, och av gift skattskyldig, vars make saknar taxerad inkomst enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, med 1 800 kronor,

av gift skattskyldig, vars make har taxerad inkomst enligt nämnda lag som understiger 6 000 kronor, med 30 procent av det belopp som motsvarar skillnaden mellan 6 000 kronor och den taxerade inkomsten.

Har gifta skattskyldiga var för sig till statlig inkomstskatt taxerad inkomst, som understiger 6 000 kronor, åtnjutes skattereduktion endast av den som har den högsta taxerade inkomsten. Är de taxerade inkomsterna lika stora, tillkommer skattereduktion den äldre av de skattskyldiga. Barn, som bor hos sina föräldrar, anses som hemmavarande endast hos den ena av dem.

Skattereduktion enligt första stycket åtnjutes endast av skattskyldig, som varit bosatt här i riket under någon del av beskattningsåret. För gift skattskyldig gäller dessutom följande. För att skattereduktion skall få åtnjutas, skall maken ha varit bosatt här i riket under någon del av beskattningsåret. Avser makens bosättning här i riket större delen av be-

4 mom. Skattereduktion medges skattskyldig för underskott av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av underskottet.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771

4 § 2 mom. 1984:348

anvisningarna till 41 § prop. 1989/90:74.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

skattningsåret, sker skattereduktionen enligt första stycket. Avser makens bosättning här i riket endast en mindre del av beskattningsåret, utnyttjar den skattskyldige skattereduktion, om maken saknar taxerad inkomst enligt lagen om statlig inkomstskatt, med 900 kronor, och om maken har taxerad inkomst enligt nämnda lag som understiger 3000 kronor, med 30 procent av det belopp som motsvarar skillnaden mellan 3000 kronor och den taxerade inkomsten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i första, andra och tredje styckena skall som taxerad inkomst anses även under beskattningsåret uppburden beskattningsbar inkomst enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning. Skattereduktion som tillkommer skattskyldig enligt nämnda bestämmelser skall minskas med en tolfedel för varje period om trettio dagar, för vilken den skattskyldige uppburit inkomst som förut nämnts.

Skattereduktion sker endast i fråga om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift och skattetillägg enligt taxeringslagen (1990:00).

Bestämmelserna om skattereduktion iakttagas vid debitering av slutlig skatt, tillkommande skatt och preliminär B-skatt samt vid fastställande av preliminär A-skatt. Öretal som uppkommer vid beräkning av skattereduktion bortfaller.

Skattereduktion sker endast i fråga om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift och statlig fastighetsskatt.

#### 4 §

*1 mom.*<sup>3</sup> För inkomst av tjänst som hänför sig till bestämd tidsperiod och uppbärs vid regelbundet återkommande tillfällen eller till arbetsanställning som är avsedd att vara kortare tid än en vecka skall preliminär A-skatt utgå med belopp, som anges i skattetabeller, om inte skattemyndighet har bestämt annat. Skattetabellerna skall ange den preliminära skatt som belöper på olika inkomstbelopp, beräknade för månad eller den kortare tid som anges i tabellerna. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje inkomstår sådana tabeller.

Tabellerna skall grundas på följande förutsättningar, nämligen  
att inkomsten är oförändrad under inkomståret.

att den skattskyldige endast kommer att taxeras för den inkomst som anges i tabellen.

<sup>3</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

att den skattskyldige inte skall erlägga annan skatt eller avgift som avses i denna lag än statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt.

att skattskyldig som avses i 2 mom. första stycket 2 erhåller skattereduktion.

att den skattskyldige vid taxering för inkomsten inte erhåller andra avdrag än grundavdrag samt avdrag som avses i 33 § 2 mom. kommunal-skattelagen (1928:370) med ett belopp av 1 500 kronor, dock högst fem procent av inkomsten.

att den skattskyldige vid taxering för inkomsten inte erhåller andra avdrag än grundavdrag samt avdrag som avses i 33 § 2 mom. kommunal-skattelagen (1928:370) med ett belopp av 2 000 kronor, dock högst fem procent av inkomsten.

10 §<sup>4</sup>

Preliminär A-skatt skall inte beräknas på ersättning, som vid statlig eller kommunal tjänst lämnas för vissa med tjänsten förenade kostnader, ej heller på ersättning, som vid enskild tjänst lämnas för sådana kostnader, om inte ersättningen väsentligen överstiger vad som skäligen kan anses vara erforderligt för kostnadernas bestridande.

Preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningar för ökade levnads-kostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa inom riket som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunal-skattelagen (1928:370) endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. På ansökan av den som betalar ut ersättning får skattemyndigheten besluta att i den mån tjänsteresa varar mer än tre månader motsvarande skall gälla till den del ersättningarna inte överstiger vad som anges i punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf.

På ersättning för ökade levnads-kostnader vid sådan tjänsteresa utom riket som avses i punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 33 § kommunal-skattelagen skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningen överstiger avdragsgillt belopp enligt nämnda lagrum.

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

Preliminär skatt skall alltid beräknas på traktamentsersättning för resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattnings samt på ersättning för resa med egen bil i tjänsten till den del den överstiger det i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 33 § kommunal-skattelagen (1928:370) angivna beloppet.

Beträffande annan skattepliktig ersättning för kostnader som är förenade med tjänsten beräknas prelimi-

<sup>4</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

*när A-skatt endast om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering eller att den överstiger avdragsgillt belopp. I sådant fall beräknas skatten på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.*

Preliminär A-skatt skall inte utgå för:

a) folkpension och tilläggs pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, om inte annat följer av bestämmelserna i lagen (1990:000) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension m.m. eller den skattskyldige begär att avdrag för sådan skatt skall göras;

c) familjebidrag enligt familjebidragslagen (1978:520); eller

d) sådan pension, livränta eller från försäkringsanstalt utgående annan skattepliktig ersättning, som uppgår till högst hälften av det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring gällde för året före det år under vilket ersättningen utges. Vad nu har sagts skall dock inte tillämpas på pension och vårdbidrag, som utgår på grund av lagen om allmän försäkring, delpension enligt lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring och på yrkesskadelivränta eller livränta enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd.

#### 41 §

2 m o m.<sup>5</sup> Om det belopp, som skulle återstå sedan skatteavdrag gjorts, jämte den inkomst den skattskyldige i övrigt kan åtnjuta understiger vad den skattskyldige *kan anses behöva till underhåll för sig själv och för make och oförsörjda barn (existensminimum), åger skattemyndigheten efter ansökan av den skattskyldige förordna, att skatteavdrag icke skall ske eller skall verkställas med mindre belopp än som skulle ske enligt bestämmelserna här ovan. Nedsättning av skatteavdrag för preliminär skatt må dock icke beviljas skattskyldig annat än vid nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvållad arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller i annat därmed jämförligt läge.*

*Det belopp, som motsvarar den skattskyldiges existensminimum, skall beräknas med ledning av bestämmelserna i 50 § 2 mom. kommunalskattelagen och anvisningarna till nämnda paragraf om existensminimum.*

2 m o m. Om det belopp, som skulle återstå sedan skatteavdrag för kvarstående skatt har gjorts, jämte den inkomst den skattskyldige i övrigt kan åtnjuta understiger vad den skattskyldige *behöver för eget underhåll och familjens behov (förbehållsbeloppet) får skattemyndigheten efter ansökan av den skattskyldige förordna antingen att skatteavdrag över huvud taget inte skall göras eller att för skatteavdraget får tas i anspråk endast vad av lönen överskjuter förbehållsbeloppet.*

*Förbehållsbeloppet beräknas med ledning av bestämmelserna i 15 kap. 6 a § usökningsbalken.*

<sup>5</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

Arbetsgivare skall tillämpa beslut om skatteavdrag enligt första stycket senast från och med det avlöningstillfälle som inträffar sedan en vecka förflutit från det han fått del av beslutet eller, om det ej kan ske, inom fyra dagar efter nämnda avlöningstillfälle tillställa den skattskyldige det belopp som skulle ha tillkommit denne om beslutet tillämpats.

(Se vidare anvisningarna.)

48 §

*5 mom. Skattskyldig, som avyttrat fastighet, bostadsrätt eller aktie i fämansföretag, kan efter ansökan beviljas anstånd med att betala kvarstående skatt för det taxeringsår, då vinst hänförlig till avyttringen tagits till beskattning.*

*Anstånd skall medges om avyttringens bestånd är beroende av myndighets tillstånd eller beslut eller om det i annat fall råder ovisshet om avyttringens bestånd. Anstånd får därvid medges med betalning av den del av skatten som med 20 000 kronor överstiger sådan del av köpeskillingen som blivit tillgänglig för lyftning före avyttringsårets utgång. Blir ytterligare köpeskillning tillgänglig för lyftning efter avyttringsårets slut, skall anståndsbeloppet minskas med den köpeskillning som blivit tillgänglig för lyftning.*

*Anstånd medges med skattebetalningen intill den sista april året efter det att anståndsorsaken upphört att gälla. Anstånd skall dock aldrig medges för längre tid än till den sista april fyra år efter avyttringsåret. Minskas anståndsbeloppet på grund av att ytterligare köpeskillning blivit tillgänglig för lyftning skall skatten inbetalas senast den sista april året efter det köpeskillningen blivit tillgänglig för lyftning.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 1991 och slutlig skatt på grund av 1992 års taxering.

I fråga om förbehållsbelopp vid avdrag för kvarstående skatt tillämpas de nya föreskrifterna i 41 § 2 mom. första gången vid avdrag för kvarstående skatt på grund av 1990 års taxering.

## 5 Förslag till Lag om skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskatte-  
telagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag  
göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv  
av

1. svenska aktiebolag.
2. svenska ekonomiska föreningar,
3. svenska sparbanker.
4. sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jäm-  
förligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlagga skatt för  
inkomst.
5. utländska juridiska personer.
6. fysiska personer och dödsbon.

Sådana företag som avses i 2 § 6 mom., 7 mom., 8 mom. åttonde stycket  
och 10 mom. samt 7 § 4 mom. och 8 mom. andra stycket lagen om statlig  
inkomstskatt är inte berättigade till avdrag. Detsamma gäller i fråga om  
dödsbon som behandlas som handelsbolag. Att särskilda regler gäller i fråga  
om handelsbolag framgår av 11 §.

Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringsla-  
gen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot av-  
draget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Avdraget skall  
återföras till beskattning närmast följande beskattningsår.

2 § Avsättning till skatteutjämningsreserv beräknas på kapitalunderlag, lö-  
neunderlag och inkomstunderlag.

3 § Kapitalunderlaget för juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1-  
5 är skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder.  
Vid beräkning av underlaget anses beskattningsårets inkomstskatt utgöra 30  
procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten  
före återföring av föregående års avsättning till skatteutjämningsreserv. av-  
drag för årets avsättning till skatteutjämningsreserv. avdrag enligt lagen  
(1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning och av-  
drag enligt 2 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt  
för utdelning på andra inbetalda insatser än förlagsinsatser.

Som tillgång räknas inte

1. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska för-  
eningar om företagets röstetal för aktierna eller andelarna är så stort som  
anges i 7 § 8 mom. tredje stycket a lagen om statlig inkomstskatt eller om  
företaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna eller an-  
delarna enligt tredje stycket b nämnda moment.

2. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. nämnda lag än aktier eller an-  
delar om den underliggande egendomen är aktie eller andel i svenskt företag  
och innehavet av tillgångarna betingas av näringsverksamhet som bedrivs av  
företaget eller av annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller  
organisatoriska förhållanden kan anses stå företaget nära.

3. en fordran på ett företag i intressegemenskap i den mån det andra före-  
tagets kapitalunderlag inte har reducerats med motsvarande belopp vid  
samma års taxering.

Som skuld räknas även

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid in-  
komsttaxeringen.



2. insatskapital i en ekonomisk förening i form av förlagsinsatser,
  3. belopp som har avsatts till ersättningsfond,
  4. kapitalunderlag hos ett företag i intressegemenskap i den utsträckning som anges i 12 § tredje stycket.
- Som skuld räknas inte belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv.

**4 §** Kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon är skillnaden vid beskattningsårets ingång mellan tillgångar och skulder i förvärvskällan.

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 28 §, 29 § 1 mom. och 30 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet.

Som skuld räknas även

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen.

2. belopp som har avsatts till ersättningsfond.

Som skuld räknas inte

1. lån för anskaffande av tillgångar som enligt andra stycket inte räknas in i kapitalunderlaget.

2. belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv.

Statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och särskild löneskatt enligt lagen (1990:000) om särskild löneskatt samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:000) räknas inte som tillgång eller skuld.

**5 §** Vid värderingen av tillgångarna hos juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningssavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,

2. andra lagertillgångar än som avses i punkt 1 och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

3. sådana tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till skattemässiga restvärden,

4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag,

5. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och andelar i utländska juridiska personer till 65 procent därav,

6. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. nämnda lag än aktier och andelar tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. första stycket och 3 mom. samma lag eller, om den underliggande egendomen är andel i utländsk juridisk person, till 65 procent därav,

7. andra tillgångar än som avses i punkterna 1–6 tas upp till anskaffningsvärdet.

Har fastighet som avses i första stycket 4 förvärvats före ingången av år 1991 får som anskaffningsvärde i stället anses viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärde minskat med vid 1982–1991 års taxeringar medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses i fråga om

1. småhusenheter 70 procent av taxeringsvärdet,

2. hyreshusenheter 60 procent av taxeringsvärdet.
3. industrienheter 75 procent av taxeringsvärdet.
4. lantbruksenheter 100 procent av taxeringsvärdet.

Värdet enligt andra stycket skall i skäligen mån jämkas om marknadsvärdet vid beskattningsårets ingång på fastighetens byggnader, mark och markanläggningar inte överstiger 75 procent av värdet enligt andra stycket.

Vid tillämpning av första och andra styckena avses med värdeminskningssvdrag också belopp varmed ersättningsfond, investeringsreserv e. d. tagits i anspråk.

**6 §** Vid värderingen av tillgångarna hos fysiska personer och dödsbon tillämpas 5 § med de undantag som anges nedan.

Fastighet, som inte utgör omsättningstillgång, tas upp till 70 procent av det värde som anges i 5 § första stycket 4 eller till 70 procent av den del av taxeringsvärdet som anges i andra stycket, dock att fastighet som avses i andra stycket 4 tas upp till 70 procent av den del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet som inte utgör bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde för sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370). Tillgångar som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till 70 procent av anskaffningsvärdet om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i 5 § första stycket 2.

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet.

**7 §** Löneunderlaget är summan av de belopp som under beskattningsåret har erlagts som lön till arbetstagare i förvärvskällan.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn tas dock inte till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avser arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat.

**8 §** Inkomstunderlaget är den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före svdrag för underskott från föregående år, svdrag för uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, svdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och lagen (1990:000) om särskild löneskatt samt svdrag för årets avsättning till skatteutjämningsreserv. Intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) ingår inte i underlaget.

**9 §** Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 får svdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget eller löneunderlaget med den begränsning som följer av 12 §.

Svdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av underlaget.

Svdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst 15 procent av underlaget.

**10 §** Fysiska personer och dödsbon får i en och samma förvärvskälla svdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget och löneunderlaget eller inkomstunderlaget.

Svdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av detta underlag.

Svdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst 20 procent av detta underlag.

Avdrag för avsättning på inkomstunderlaget får uppgå till högst 15 procent av detta underlag.

**11 §** I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv för bolaget.

Avdrag medges inte om mer än tio procent av bolagets egna kapital eller mer än tio procent av bolagets inkomst belöper på personer som inte är berättigade till avdrag enligt 1 §.

I övriga fall skall

a) avdraget beräknas med tillämpning av 3, 5, 7 och 9 §§ om ingen del av bolagets inkomst beskattas hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket 6,

b) avdraget beräknas med tillämpning av 4, 6, 7, 8, och 10 §§ om ingen del av bolagets inkomst beskattas hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket 1-5,

c) avdraget begränsas till det lägsta av de maximala avdragsbeloppen enligt a och b om bolagets inkomst beskattas såväl hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket 1-5 som hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket 6.

Vid tillämpning av tredje stycket räknas delägares kapitalbehållning i bolaget som skuld i den mån behållningen ingår i delägarens kapitalunderlag.

Bedriver bolaget flera verksamheter beräknas ett gemensamt kapitalunderlag, ett gemensamt löneunderlag och ett gemensamt inkomstunderlag för bolaget. I fråga om varje verksamhet i bolaget får avdrag inte göras med större belopp än som belöper på verksamheten.

**12 §** Bestämmelserna i andra-femte styckena gäller för företag i intressegemenskap om något av företagen yrkat avdrag enligt 9 § för avsättning på kapitalunderlaget. Intressegemenskap anses råda mellan juridiska personer som vid utgången av året före taxeringsåret är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. I en intressegemenskap kan ingå sådana företag som avses i 1 § första stycket 1-5 och är berättigade till avdrag, handelsbolag och sådana företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Övriga företag i intressegemenskapen får inte avdrag för avsättning på löneunderlaget. För varje företag i intressegemenskapen beräknas ett kapitalunderlag.

Är två eller flera företag i intressegemenskap och innehar ett av företagen andelar i en utländsk juridisk person som i sin tur – direkt eller indirekt – innehar aktier eller andelar i det andra eller de andra företagen gäller följande. Vid beräkning av kapitalunderlaget i det förstnämnda företaget tas som skuld upp ett belopp motsvarande kapitalunderlaget i det andra företaget eller summan av kapitalunderlagen i de andra företagen till den del beloppet överstiger 35 procent av värdet av andelarna i den utländska juridiska personen. Som skuld tas dock inte upp större belopp än 65 procent av värdet av dessa andelar. Med aktier och andelar likställs andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning om den utländska juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe här i riket eller har bestämmande inflytande över annan utländsk juridisk person som bedriver sådan verksamhet.

För företag med negativt kapitalunderlag beräknas en intäkt motsvarande 30 procent av underlaget multiplicerat med 70 procent av statslåneräntan vid beskattningsårets utgång. Någon intäkt beräknas inte i den mån det negativa underlaget täckts genom att ett positivt kapitalunderlag överförts från ett annat företag om såväl givare som mottagare redovisar överföringen öppet vid

samma års taxering. Om företagens sammantagna kapitalunderlag (summan av de positiva och de negativa underlagen) är negativt får ett motsvarande belopp vid tillämpning av detta stycke behandlas som ett positivt underlag hos det företag som har det högsta negativa underlaget.

I fråga om handelsbolag tillämpas 3 §, 5 § och 11 § fjärde stycket vid beräkningen av kapitalunderlag enligt fjärde stycket. Är kapitalunderlaget negativt beräknas en intäkt för de företag som beskattas för handelsbolagets inkomst. Som intäkt tas för vart och ett av företagen upp ett belopp motsvarande intäkten enligt fjärde stycket multiplicerad med företagets andel av handelsbolagets inkomst.

**13 §** Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får skatteutjämningsreserv övertas.

**14 §** Beteckningar i denna lag har samma betydelse som i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

**15 §** Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 och som yrkar avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv skall i självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för att beräkna underlag på vilket avsättning beräknas.

Juridiska personer som enligt 1 § första stycket 1–5 har rätt till avdrag för avsättning och företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall i sina självdeklarationer lämna uppgifter som kan läggas till grund för en prövning av om det råder intressegemenskap med annat eller andra företag. Motsvarande gäller i fråga om handelsbolag.

**16 §** Fysiska personer och dödsbon skall i självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för att beräkna kapitalunderlaget samt de underlag på vilka avsättning beräknats.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

2. Vid beräkning av kapitalunderlaget enligt 3 och 4 §§ räknas som skuld avsättningar som gjorts enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond, lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämnning, lagen (1967:96) om särskild nyansknaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto, lagen (1981:296) om eldsvådefonder, lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto och lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto.

3. Vid värdering av tillgångar enligt 6 § tas medel på uppfinnarkonto upp till halva beloppet.

4. Vid beräkning av kapitalunderlaget för sådana juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 skall vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering, 15 procent av sådana obeskattade reserver som avses i 1 § lagen (1990:000) om återföring av obeskattade reserver räknas som skuld. Vid följande års taxeringar skall 30 procent av det uppskovsbelopp som vid beskattningsårets ingång ännu inte återförts till beskattning räknas som skuld. Där emot skall uppskovsbelopp vid beskattningsårets utgång inte räknas som skuld.

Beräkning av beskattningsårets inkomstskatt enligt 3 § första stycket andra meningen sker utan hänsyn till dels återföring av sådana obeskattade reserver som avses i första stycket denna punkt, dels den del av det uppskovsbelopp som enligt 5 § lagen om återföring av obeskattade reserver tas upp till beskattning.

5. Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon skall vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering, 25 procent av sådana obeskattade reserver som avses i 1 § lagen (1990:000) om återföring av obeskattade reserver räknas som skuld. Vid följande års taxeringar skall 50 procent av det uppskovsbelopp som vid beskattningsårets ingång ännu inte återförts till beskattning räknas som skuld. Däremot skall uppskovsbelopp vid beskattningsårets utgång inte räknas som skuld.

6. Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon gäller följande. Vid 1992–1999 års taxeringar skall som kapitalunderlag anses den skattskyldiges kapitalunderlag enligt 4 § med tillägg för en övergångspost. Övergångsposten är ett belopp motsvarande den skattskyldiges negativa kapitalunderlag vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering, till den del detta negativa underlag överstiger fribeloppet enligt punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Ilar den skattskyldige flera förvärvskällor skall vid tillämpning av första stycket övergångsposten bestämmas med ledning av förvärvskällornas sammanlagda kapitalunderlag. Är det sammanlagda kapitalunderlaget negativt skall det fördelas mellan förvärvskällorna med negativt kapitalunderlag i förhållande till deras andel av det sammanlagda kapitalunderlaget i dessa förvärvskällor. Det sålunda beräknade negativa underlaget utgör förvärvskällans övergångspost till den del beloppet överstiger det till förvärvskällan hänförliga fribeloppet.

Vid beräkning av kapitalunderlaget vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering, skall fastigheter som inte utgör omsättningstillgångar tas upp till det högsta av de värden som följer av 6 § andra stycket.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller inte vid tillämpning av 11 §.

7. Vid tillämpning av 4 § andra stycket vid 1992 års taxering inräknas i kapitalunderlaget för ett handelsbolag inte tillgångar som avses i punkt 22 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) såvida tillgångarna avyttrats före utgången av år 1991.

## 6 Förslag till Lag om återföring av obeskattade reserver

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Ett företag som vid utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 januari 1991 har obeskattade reserver kan i den omfattning som anges i denna lag få uppskov med beskattningen vid återföringen av reserverna. Med företag avses i denna lag fysiska och juridiska personer med undantag för dödsbon som behandlas som handelsbolag.

Med obeskattade reserver avses resultatutjämningsfond, avsättning till internvinstkonto samt reserver i lager och pågående arbeten. Reserv i lager och pågående arbeten skall anses föreligga om tillgångarna vid inkomsttaxeringen har tagits upp till lägre värde än som skulle ha följt vid en tillämpning av 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Att särskilda regler gäller för bankaktiebolag, sparbanker, föreningsbanker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag framgår av 6 §.

**2 §** Uppskov skall beslutas och uppskovsbeloppet bestämmas vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering. I fråga om handelsbolag skall uppskovsbeloppet avse handelsbolaget.

**3 §** Uppskovsbeloppet är skillnaden mellan de obeskattade reserverna enligt 1 § första stycket och den avsättning till skatteutjämningsreserv som har gjorts enligt lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv. Ger beräkningen ett negativt resultat beslutas inget uppskovsbelopp.

**4 §** Uppskov med beskattningen kan medges vid taxeringen till statlig inkomstskatt och – såvitt avser fysiska personer och dödsbon – vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Uppskov medges endast om den skattskyldige framställer ett yrkande om detta hos skattemyndigheten.

**5 §** Beskattning av uppskovsbeloppet skall fördelas så att  
minst 25 procent av beloppet tas upp vid 1992 års taxering,  
sammanlagt minst 50 procent av beloppet tas upp vid 1992 och 1993 års taxeringar,  
sammanlagt minst 75 procent av beloppet tas upp vid 1992–1994 års taxeringar,

hela beloppet tas upp vid 1992–1995 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 1995, vid 1992–1996 års taxeringar.

En fysisk person behöver vid 1992 års taxering inte ta upp någon del av uppskovsbeloppet. Ett handelsbolag behöver vid 1992 års taxering inte ta upp mer än 25 procent av uppskovsbeloppet multiplicerat med den andel av bolagets inkomst som belöper på andra delägare än fysiska personer. Vid följande års taxering gäller bestämmelserna i första stycket.

Taxeras inte företaget ett visst år skall vid taxeringen det följande året till det uppskovsbelopp som då återförs läggas ett tillägg om tio procent av det uppskovsbelopp som lägst skulle ha tagits upp till beskattning vid taxeringen det förstnämnda året.

Har den förvärvskälla till vilken de obeskattade reserverna hänför sig upphört, skall återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart tas upp till beskattning. Detta gäller inte om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag om intressegemenskap råder mel-

lan företagen. Återstående del av uppskovsbeloppet skall i sådana fall tas upp till beskattning hos aktiebolaget enligt bestämmelserna i denna lag. Vid tillämpning av detta stycket anses intressegemenskap råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

I fråga om dödsbon gäller att återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart skall tas upp till beskattning det beskattningsår då reglerna om handelsbolag tillämpas första gången.

**6 §** För bankaktiebolag, sparbanker, föreningsbanker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag gäller – i stället för vad som anges i 4 och 5 §§ – följande.

Hela uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering. Vid tillämpning av uppbördslagens (1953:272) regler om debitering av preliminär och slutlig skatt skall dock anses som om skatten på uppskovsbeloppet hänför sig med lika delar till de beskattningsår för vilka taxering sker åren 1992–1995. Taxeras inte företaget år 1992 skall anses som om skatten på uppskovsbeloppet hänför sig med 50 procent till det beskattningsår för vilket taxering sker år 1993 och med vardera 25 procent till de beskattningsår för vilka taxering sker åren 1994 och 1995. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning om taxering inte sker ett senare år under nämnda period.

**7 §** Även om en inkomst som avses i denna lag är att hänföra till aktiv näringsverksamhet, skall den vid tillämpning av 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, 3 kap. 4 § lagen (1981:691) om socialavgifter samt 2 § lagen (1990:000) om särskild löneskatt behandlas som inkomst av passiv näringsverksamhet om den skattskyldige inte yrkar annat.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 år taxering.

7 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1989:1046) om ändring i lagen  
(1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring i paragrafens lydelse enligt lagen (1989:1046) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

1 kap.

6 §

Inom den allmänna försäkringen skall de beräkningar, som anges i denna lag, göras med anknytning till ett *basbelopp*.

Basbeloppet fastställs av regeringen för varje år och utgör 26 400 kronor multiplicerat med det tal (jämförelsetal) som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i november året före det som basbeloppet avser och prisläget i november 1987. Därvid skall bortses från de prisförändringar som följer av ändringar av den statliga fastighets-skatten, av indirekta skatter och av räntebidrag inom bostadsbidragssystemet, allt i den mån åtgärderna vidtagits för att finansiera den sänkning av den statliga inkomstskatten som genomförs åren 1990 och 1991. Basbeloppet avrundas till närmaste hundratal kronor.

Basbeloppet fastställs av regeringen för varje år och utgör 29 700 kronor multiplicerat med det tal (jämförelsetal) som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober året före det som basbeloppet avser och prisläget i oktober 1989. Därvid skall bortses från de prisförändringar som följer av ändringar av den statliga fastighetsskatten, av indirekta skatter och av räntebidrag inom bostadsbidragssystemet, allt i den mån åtgärderna vidtagits för att finansiera den sänkning av den statliga inkomstskatten som genomförs åren 1990 och 1991. Basbeloppet avrundas till närmaste hundratal kronor.



## 8 Förslag till Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 och 2 a §§ samt 11 kap. 2 och 3 §§ lagen (1962:381) om allmän försäkring<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 3 kap.

##### 2 §<sup>2</sup>

Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller skattepliktiga *natura-förmåner* som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller *andra* skattepliktiga *förmåner* som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). *Med inkomst av anställning likställs kosmadser-sättning som inte enligt 10 § upp-bördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt.* Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. *Som inkomst av anställning räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370).* Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1982:120.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1987:1306.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsarbete. Ersättning i pengar eller *naturaförmåner* för arbete *som någon utför för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst skall, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, anses som inkomst av anställning.* I fråga om ersättning som utgör inkomst av rörelse som bedrivs av den som utför arbetet eller av jordbruksfastighet som denne brukar, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet.

Beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten skall, där förhållandena inte är kända för försäkringskassan, grundas på de upplysningar som kassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som kan framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst. Inkomst av arbete för egen räkning får ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning. Om inkomsten helt eller delvis utgörs av skattepliktiga *naturaförmåner* skall de tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första-fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsarbete. Ersättning i pengar eller *andra skattepliktiga förmåner* för utfört arbete *i annan form än pension räknas som inkomst av anställning.* såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, *även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen.* I fråga om ersättning som utgör inkomst av näringsverksamhet, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av näringsverksamhet.

Beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten skall, där förhållandena inte är kända för försäkringskassan, grundas på de upplysningar som kassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som kan framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst. Inkomst av arbete för egen räkning får ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning. Om inkomsten helt eller delvis utgörs av skattepliktiga *förmåner* skall de tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första-fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

2 a §<sup>3</sup>

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person anses som inkomst av annat förvärsarbete, om ersättningen avser arbete som utförts inom riket samt arbetsgivaren och arbetstagaren träffat överenskomst om att ersättningen skall hänföras till sådan inkomst.

*Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall som inkomst av annat förvärsarbete också anses ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande föreläggat, utbetalats av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person.*

## 11 kap.

2 §<sup>4</sup>

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller skattepliktiga naturaförmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller andra skattepliktiga förmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. *Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt.* Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. *Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370).* I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

a) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,

b) föräldrapenningförmåner,

c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,

d) dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1986:1138.

<sup>4</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:133.

e) kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd.

f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning,

g) korttidsstudiestöd, vuxenstudiebidrag och utbildningsarvode enligt studiestödslagen (1973:349).

h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring.

i) dagpenning till värnpliktiga och vapenfria tjänstepliktiga under repetitionsutbildning, frivilliga som genomgår utbildning under krigsförbandsövning eller särskild övning inom värnpliktsutbildningen, läkare under försvarsmedicinsk tjänstgöring samt civilförsvarspiktiga.

j) utbildningsbidrag för doktorander,

k) timersättning vid grundutbildning för vuxna (grundvux), vid vuxenutbildning för psykiskt utvecklingsstörda (särsvux) och vid grundläggande svenskundervisning för invandrare.

l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag.

m) från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar.

n) statsbidrag till arbetslösa som tillskott till deras försörjning när de startar egen rörelse.

o) värdet av vad den försäkrade tillgodoförs som följd av att en arbetsgivare lämnar sådant bidrag som likställs med lön enligt 2 kap. 3 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter.

p) ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevärd.

p) ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevärd,

q) *tilfälliga förvärsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt.*

I fråga om ersättning i pengar eller naturaförmåner som sägs i första stycket för arbete som någon utfört för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tas till lön eller annan ersättning, som den försäkrade har fått från en arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket och överenskommelse inte träffats enligt 3 kap. 2 a § eller då han tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svenska medborgare, om svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, en svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av riks försäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Hänsyn skall ej heller tas till lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller från arbetsgivare, som tillhör sådan beskickning eller sådant konsulat och som inte är svensk medborgare. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svensk medborgare eller till den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, om en utländsk beskickning här i riket enligt av riks försäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Den som åtagit sig förbindelse enligt tredje eller fjärde stycket skall anses säson arbetsgivare.

3 §<sup>5</sup>

Med *inkomst av annat förvärvsarbete* avses

a) inkomst av här i riket bedriven rörelse;

b) inkomst av här belägen jordbruksfastighet, som brukas av den försäkrade;

c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller skattepliktiga naturaförmåner; samt

d) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts:

a) inkomst av aktiv näringsverksamhet här i riket;

b) tillfälliga förvärvsinkomster; av självständigt bedriven verksamhet;

c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner;

d) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts samt

e) ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande föreläggat, utbetalats av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person;

allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.

Till inkomst som avses i första stycket a) och b) räknas även sådan inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet, som enligt punkt 13 av anvisningarna till 32 § eller anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos försäkrad, om den försäkrade varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning.

Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor.

Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor. *Intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) räknas inte som inkomst av annat förvärvsarbete.*

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1987:1308.

*En jordbruksfastighet skall inte anses brukad av en försäkrad som har del i intäkter av egenverksamhet på fastigheten, om dessa intäkter sammanlagt uppgår till högst 15 000 kronor.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990.
  2. De nya bestämmelserna i 3 kap. 2 och 2 a §§ tillämpas första gången i fråga om sjukpenninggrundande inkomst för tid efter utgången av år 1990.
  3. De nya bestämmelserna i 11 kap. 2 och 3 §§ tillämpas första gången när pensionsgrundande inkomst bestäms för år 1991.

## 9 Förslag till Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 §, 2 kap. 3–5 §§ samt 3 kap. 3 och 5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 1 kap.

##### 1 §

I denna lag ges bestämmelser om avgifter för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål.

Att denna lag tillämpas även i fråga om allmän löneavgift och arbetsmiljöavgift framgår av lagen (1982:423) om allmän löneavgift och lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift.

Att denna lag tillämpas även i fråga om allmän löneavgift, arbetsmiljöavgift och särskild löneskatt framgår av lagen (1982:423) om allmän löneavgift, lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift och lagen (1990:000) om särskild löneskatt.

Om nedsättning av socialavgifter som regionalpolitiskt stöd finns särskilda bestämmelser.

#### 2 kap.

##### 3 §

Underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller skattepliktiga *naturförmåner* eller, i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, annan ersättning för utfört arbete. Bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) lagen om allmän försäkring likställs med lön.

Underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller *annan ersättning för utfört arbete, dock inte pension, eller andra* skattepliktiga *förmåner* eller, i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, annan ersättning för utfört arbete. Bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) lagen om allmän försäkring likställs med lön. *Med lön likställs även kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt.*

Med lön likställs också bidrag som en arbetsgivare lämnar till en juridisk person, om ett väsentligt ändamål för den juridiska personen är att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos arbetsgivaren. Detta gäller dock inte bidrag som lämnas till en pensions- eller personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Värdet av vad någon tillgodoförs som följd av sådant bidrag som likställs med lön enligt andra stycket skall anses som ersättning till arbetstagare vid tillämpning av 4 och 5 §§.

##### 4 §

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från

1. ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kronor.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1989:633.

2. ersättning till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år,  
 3. ersättning till arbetstagare vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse, till den del ersättningen motsvarar sjukpenning eller föräldrapenning som arbetsgivare får uppbära enligt 3 kap. 16 § eller 4 kap. 18 § lagen (1962:381) om allmän försäkring,  
 4. uppdragsersättning för vilken bevillningsavgift har erlagts enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,  
 5. ersättning som en arbetsgivare utgett till barn för arbete som utförts i hans förvärvsverksamhet i de fall avdrag för ersättningen inte får göras vid inkomsttaxeringen,  
 6. ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagare haft att täcka med ersättningen,  
 7. ersättning för tjänstgöring i verkskydd enligt 47 § tredje stycket civillövsarslagen (1960:74), i den mån ersättningen utgör eller motsvarar dagpenning.

8. ersättning för arbete som har utförts utomlands, till den del denna inte räknas som lön enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen om allmän försäkring.

9. ersättning för skiljemannauppdrag i fall där parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet.

10. ersättning som på grund av bestämmelserna i 4 eller 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige inte utgör skattepliktig intäkt.

11. ersättning som avses i 3 kap. 2 a § lagen om allmän försäkring.

10. ersättning som på grund av bestämmelserna i 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige inte utgör skattepliktig intäkt.

11. ersättning som avses i 3 kap. 2 a § lagen om allmän försäkring.

12. intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370).

Bestämmelsen i första stycket 6 är tillämplig endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under utförstiden. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får fastställa schablon för beräkning av arbetstagares kostnader i viss verksamhet.

I fråga om inkomst från fåmansföretag skall föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

I fråga om inkomst från fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag skall föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

### 5 §

Vid bestämmande av underlaget för beräkning av tilläggsavgift skall bortses från ersättningar som inte räknas som inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § tredje eller fjärde stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring. Vidare skall bortses från ersättningar till arbetstagare som inte är svenska medborgare och som inte heller är bosatta här, då ersättningarna avser arbete utom riket.

Vid bestämmande av underlaget för beräkning av annan avgift än tilläggsavgift skall bortses från ersättningar till arbetstagare som inte varit försäkrade enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring. I fråga om arbete som har utförts för annans räkning utan att anställning föreläggat skall



vid beräkningen bortses från ersättningar till personer som varit bosatta utomlands och utfört arbetet utom riket.

*Vid bestämmande av underlaget för beräkning av sjukförsäkringsavgift och arbetsskadeavgift skall bortses från sådant bidrag som likställs med lön enligt 3 § andra stycket.*

## 3 kap.

## 3 §

Egenavgifter beräknas inte för år efter det då den försäkrade fyllt 65 år.

Andra avgifter än tilläggspensionsavgift betalas inte av den som vid utgången av inkomståret *ej* var inskriven hos allmän försäkringskassa. Sådana avgifter betalas *ej* heller av den som för någon del av samma år uppburit hel förtidspension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller för hela året uppburit hel ålderspension enligt nämnda lag.

Tilläggspensionsavgift betalas inte för år före det då den försäkrade fyllt 16 år eller för det år då den försäkrade avlidit. Sådant avgift betalas *ej* heller då den försäkrade för hela året uppburit hel ålderspension enligt lagen om allmän försäkring.

Avgift betalas inte då avgiftsunderlaget understiger 1 000 kronor.

## 5 §

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning för arbete för någon annans räkning, om ersättningen från denne under året inte uppgått till 1 000 kronor. Vad nu sagts gäller dock inte om ersättningen utgör inkomst av *rörelse eller jordbruksfastighet*.

*Vid bestämmande av underlaget för avgift enligt 1 § 1 och 5-7 skall bortses från inkomst av här belägen jordbruksfastighet, om fastigheten på grund av bestämmelsen i 11 kap. 3 § fjärde stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring inte är att anse som brukad av den försäkrade.*

Andra avgifter än tilläggspensionsavgift betalas inte av den som vid utgången av inkomståret *inte* var inskriven hos allmän försäkringskassa, *utom får det fall att detta berott på att den försäkrade inte uppnått den ålder som enligt 1 kap. 4 § lagen (1962:381) om allmän försäkring krävs för inskrivning hos allmän försäkringskassa*. Sådana avgifter betalas *inte* heller av den som för någon del av samma år uppburit hel förtidspension enligt lagen om allmän försäkring eller för hela året uppburit hel ålderspension enligt nämnda lag.

Tilläggspensionsavgift betalas inte för det år då den försäkrade avlidit. Sådant avgift betalas *inte* heller då den försäkrade för hela året uppburit hel ålderspension enligt lagen om allmän försäkring.

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning för arbete för någon annans räkning, om ersättningen från denne under året inte uppgått till 1 000 kronor. Vad nu sagts gäller dock inte om ersättningen utgör inkomst av *näringsverksamhet*.

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall vidare bortses från inkomst som avses i 11 kap. 3 § första stycket d) lagen om allmän försäkring.

Vid beräkningen av inkomst av annat förvärvsarbete gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 11 kap. 4 § lagen om allmän försäkring.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om avgifter som avser tid före utgången av år 1990.

## 10 Förslag till Lag om särskild löneskatt

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** En arbetsgivare skall varje år betala särskild löneskatt till staten med 22,2 procent på lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre.

Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3–5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2.

**2 §** En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år betala särskild löneskatt med 22,2 procent på inkomst av passiv näringsverksamhet här i riket samt, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter.

Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter.

Skatt beräknas inte heller på ersättning för ett uppdrag där avtal har träffats om att ersättningen för uppdraget skall likställas med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vid beräkning av skatteunderlaget gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 5 § lagen om socialavgifter.

**3 §** I fråga om särskild löneskatt gäller bestämmelserna i 5 kap. lagen (1981:691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämnda lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
3. skattebrottslagen (1971:69),
4. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
5. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto,
6. lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas på lön eller annan ersättning som utbetalas efter utgången av år 1990 samt på inkomst enligt 2 § som tas upp till beskattning vid 1992 års taxering eller senare. Omfattar beskattningsåret tid såväl före som efter utgången av juni 1990, skall – om den skattskyldige inte visar annat – så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden efter utgången av juni 1990 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret.

# 11 Förslag till Lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

### 4 §<sup>2</sup>

Vid bestämmande av pensionsgrundande inkomst skall, utöver vad som framgår av lagen om allmän försäkring, gälla följande.

Värdet av skattepliktiga *naturaförmåner* till arbetstagare, som skall betala sjömansskatt, skall uppskattas i enlighet med vad som föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Skattepliktiga *naturaförmåner* skall i andra fall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första-fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

Vid beräkning av inkomst av anställning skall avdrag göras för kostnader som arbetstagaren haft att bestrida i innehavd anställning, i den mån kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger *tretusen* kronor.

*Riksförsäkringsverket får meddela* särskilda föreskrifter angående beräkning av sådan inkomst av anställning, som enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt hänförs till intäkt av *jordbruksfastighet eller intäkt av rörelse*.

Vid beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete får från inkomst av en viss förvärvskälla inte dras av underskott i annan förvärvskälla.

Värdet av skattepliktiga *förmåner i annat än pengar* till arbetstagare, som skall betala sjömansskatt, skall uppskattas i enlighet med vad som föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Skattepliktiga *förmåner* skall i andra fall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första-fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

Vid beräkning av inkomst av anställning skall avdrag göras för kostnader som arbetstagaren haft att bestrida i innehavd anställning, i den mån kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger *fyratusen* kronor.

Särskilda föreskrifter angående beräkning av sådan inkomst av anställning, som enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt hänförs till intäkt av *näringsverksamhet meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer*.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990. Äldre föreskrifter gäller fortfarande vid beräkning av pensionsgrundande inkomst för år 1990 eller tidigare år.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1976:1015.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1976:1015.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1987:1310.

## 12 Förslag till Lag om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs följande.

### *Allmän bestämmelse*

1 § Till staten skall betalas avkastningsskatt enligt denna lag.

### *Skattskyldighet*

2 § Skattskyldiga till avkastningsskatt är

1. svenska livförsäkringsföretag,
2. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse här i riket,
3. understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
4. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,
5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

3 § Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 1 och 3 utgörs av nettointäkten av den kapital- och fastighetsförvaltning som belöper på pensionsförsäkringar som meddelats direkt eller meddelats i återförsäkring åt annat inländskt försäkringsföretag.

Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 2 utgörs av nettointäkten av den kapital- och fastighetsförvaltning, som härrör från bolagets här i riket bedrivna försäkringsrörelse och som belöper på pensionsförsäkringar som meddelats direkt eller meddelats i återförsäkring åt inländskt försäkringsföretag.

Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 4 utgörs av nettointäkten av stiftelsens kapital- och fastighetsförvaltning.

Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 5 utgörs av pensionskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret, såvitt avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt punkt 20 d jämfört med punkt 20 e av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) och såvitt avser sådana pensionsåtaganden för vilka avdragsrätt föreligger enligt 8 § lagen (1975:1348) om ikraftträdande av lagen (1975:1347) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

4 § Vid beräkning av nettointäkten av kapital- och fastighetsförvaltning som avses i 3 § första – tredje styckena skall reglerna för inkomstlaget näringsverksamhet vid taxering enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tillämpas.

### *Skattesats*

5 § Skatten uppgår till 10 procent av skatteunderlaget enligt 3 § första – tredje styckena såvitt underlaget avser tjänstepension och till 15 procent såvitt underlaget avser annat än tjänstepension.

Skatten uppgår till 1,1 procent av skatteunderlaget enligt 3 § fjärde stycket. I det fall beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader skall skattesatsen jämkas i motsvarande mån. Detsamma skall gälla om pensionskulld som avses i nyssnämnda stycke helt upplöses under beskattningsåret.

**6 §** Skattskyldiga som avses i 2 § 5 får utan hinder av bestämmelserna i 20 § kommunalskattelagen (1928:370) göra avdrag för avkastningsskatt i förvärvskällan.

**7 §** Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt tusental kronor.

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

**8 §** Bestämmelserna i taxeringslagen (1990:000) om taxering för inkomst skall tillämpas när skatteunderlaget bestäms. I fråga om debitering och uppbörd av avkastningsskatt gäller bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272).

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Lagen tillämpas dock inte om beskattningsåret har påbörjats före ikraftträdandet. Omfattar beskattningsåret vid 1992 års taxering del av kalenderåret 1990 nedsätts skatten med belopp motsvarande den andel av beskattningsåret som infallit under kalenderåret 1990.

För skattskyldiga som bedriver försäkringsrörelse och för pensionsstiftelser skall innehavet av värdepapper värderas till det högsta av anskaffningsvärdet och marknadsvärdet vid övergångstillfället. Innehavet av andra fastigheter än anläggningsfastigheter skall värderas till det högsta av anskaffningsvärdet och det uppskattade värdet vid övergångstillfället.

## 13 Förslag till Lag om skatt på vissa premiebetalningar

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Till staten skall betalas skatt enligt denna lag på premier som erläggs av svensk juridisk person och fysisk person, som är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här avseende personförsäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse.

Skatt skall dock ej betalas för premier som utgör omkostnad i näringsverksamhet utom riket.

**2 §** Skattskyldig är den som har slutit försäkringsavtal med utländskt försäkringsföretag eller den som vid överlåtelse av försäkringen trätt i dennes ställe.

**3 §** Skatten utgår med 15 procent av premiebeloppet.

**4 §** Skattskyldighet inträder när betalning sker.

**5 §** Beskattningsmyndigheten kan på ansökan förklara att premieskatt inte skall utgå.

Som förutsättning för att en sådan förklaring skall lämnas gäller att det utländska försäkringsföretaget i den stat där det är hemmahörande är underkastat en inkomstbeskattning som är jämförlig med den beskattning som skulle ha följt av en beskattning enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller enligt lagen (1990:000) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Föreligger inte fulla skäl för befrielse får skatten nedsättas till hälften.

Beskattningsmyndighetens beslut i fråga som här avses får överklagas hos regeringen.

**6 §** Skattskyldig skall anmäla sig till beskattningsmyndigheten för registrering.

**7 §** Den som är skattskyldig skall lämna deklARATION för varje beskattningsår då betalning skett.

**8 §** Regler för förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

## 14 Förslag till Lag om ersättningsfonder

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till

1. ersättningsfond för inventarier,
2. ersättningsfond för byggnader och markanläggningar,
3. ersättningsfond för mark och
4. ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel.

I fråga om handelsbolag beräknas avdraget för bolaget. Avdrag medges inte i fråga om dödsbon som behandlas som handelsbolag.

Vad gäller ersättningsfond för inventarier, ersättningsfond för byggnader och markanläggningar samt ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel skall den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.

Med inventarier, byggnader, markanläggningar och djurlager i jordbruk och renskötsel förstås vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra inventarier, byggnader, markanläggningar respektive djurlager i jordbruk och renskötsel. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen.

**2 §** Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager i jordbruk och renskötsel som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse.

Sådant avdrag får också göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader och markanläggningar eller för mark i samband med att

1. en fastighet har tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars har avyttrats under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat,
2. en fastighet har avyttrats som ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, eller
3. en fastighet har avyttrats till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Vidare får sådant avdrag göras om den skattskyldige fått engångsersättning för inventarier, byggnader och markanläggningar eller får mark i samband med inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får inte göras i fråga om byggnader, markanläggningar och mark som utgör omsättningstillgångar i näringsverksamhet.

**3 §** Avdrag enligt 2 § får för viss förvärvskälla inte överstiga den skattepliktiga ersättningen. Har den skattskyldige med anledning av skadan eller avyttringen fått avdrag för värdeminskning på inventarier, byggnader eller markanläggningar med större belopp än han annars skulle ha varit berättigad till, skall avdraget för avsättning till ersättningsfond för inventarier eller för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar redu-



ceras i motsvarande mån. Avser ersättningen en avyttrad fastighet får avdraget för avsättning till ersättningsfond inte överstiga den skattepliktiga vinsten med anledning av avyttringen samt det belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

**4 §** Ersättningsfond för inventarier får tas i anspråk för avskrivning av inventarier och för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på sådana tillgångar samt för nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel.

Ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk för avskrivning av byggnader och markanläggningar, som inte utgör omsättningstillgångar i näringsverksamhet, och för avskrivning av inventarier samt för kostnader för reparations- och underhållsarbeten på sådana tillgångar. Ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk även för nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel.

Ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning av mark som inte utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet.

Ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får tas i anspråk för nedskrivning av djurlager med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för anskaffning av sådana tillgångar, dock att ett lägre värde på lagret i dess helhet vid beskattningsårets utgång än som enligt annars gällande regler är medgivet inte godtas.

**5 §** Ersättningsfond får tas i anspråk för tillgångar som anskaffas och arbeten som utförs efter bokslutsdagen. Fonden får också tas i anspråk för byggnader, markanläggningar och mark som har anskaffats under samma beskattningsår som ersättningen skall tas upp till beskattning. I sådana fall skall anses som om avsättning till ersättningsfond har gjorts och fonden omedelbart därefter har tagits i anspråk.

I fråga om avskrivning av byggnader och markanläggningar eller reparations- och andra underhållsarbeten på sådana tillgångar får den skattskyldige, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta fonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna eller för täckande av kostnaderna under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om byggnadsinventarier eller markinventarier enligt kommunalskattelagen (1928:370).

**6 §** Ersättningsfond får tas i anspråk endast i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts. Skattemyndigheten får dock, om det finns särskilda skäl, medge att ersättningsfond som har avsatts i en förvärvskälla får tas i anspråk i en annan förvärvskälla.

**7 §** Har en ersättningsfond tagits i anspråk enligt denna lag utgör det inspråktagna beloppet inte skattepliktig intäkt. Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka fonden har tagits i anspråk, vid taxeringen inte dras av som driftkostnad. Har fonden tagits i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag som anskaffningsvärde för tillgången räknas endast den del av utgif-

terna som inte har täckts av det ianspråktagna beloppet. Har fonden tagits i anspråk för anskaffning av mark skall vid beräkning av ingångsvärdet för marken anskaffningskostnaden reduceras med det ianspråktagna beloppet. Har fonden tagits i anspråk får anskaffning av lager skall lagret anses nedskrivet med det ianspråktagna beloppet.

**8 §** Vid tillämpning av denna lag skall ett tidigare till ersättningsfond avsatt belopp anses ha tagits i anspråk före senare avsättningar.

**9 §** Ersättningsfond skall återföras till beskattning om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med 4–6 §§,
2. hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla där avsättningen till fonden har gjorts under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört,
3. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,
4. beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,
5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller
6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

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

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att hela eller en del av den förvärvskälla där avsättningen har gjorts tillfallit en ny ägare genom bodelning eller arv eller genom förordnande i testamente. Skattemyndigheten får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden i stället för att återföras till beskattning övertas av förvärvskällans nye ägare. I beslutet skall anges i vilken förvärvskälla hos den nye ägaren fonden skall anses avsatt. Vidare skall bestämmelserna i 11 § tredje stycket tillämpas.

Återföring till beskattning skall göras i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts. Har fysisk person fått avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena skall återföring till beskattning göras i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje–sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Fonden i övrigt skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital. Ersättningsfond för mark skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital.

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

Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

**10 §** Har en ersättningsfond återförts till beskattning enligt 9 § skall som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla där återföringen görs tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 30 procent av det återförda beloppet.

Om det finns synnerliga skäl skall tillägg inte påföras.

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

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

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

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

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

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

**12 §** Skattskyldig, som vid beskattningsårets utgång har ersättningsfond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin ersättningsfond, skall vid självdeklarationen lämna uppgifter om fondens storlek, användning och avveckling. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

Fysisk person skall i fråga om ersättningsfond för byggnad och markanläggning som avses i 2 § andra och tredje styckena dessutom lämna uppgift om hur stor del av fonden som motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

## 15 Förslag till Lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1967:94) om avdrag vid inkomst-  
taxeringen för viss aktieutdelning<sup>1</sup>

dels att 3 § skall upphöra att gälla,

dels att 1 och 7 §§ skall ha följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 1 §<sup>2</sup>

Vid beräkning av nettointäkt av  
*rörelse eller jordbruksfastighet* enligt  
lagen (1947:576) om statlig inkomst-  
skatt äger svenskt aktiebolag erhålla  
avdrag för utdelning på aktie i enligh-  
het med bestämmelserna i denna  
lag. Som förutsättning för avdrag  
gäller att, om aktien utgivits i samband  
med bolagets bildande, bolaget  
anmälts för registrering efter den  
31 december 1978 och, om aktien ut-  
givits i samband med ökning av aktie-  
kapitalet, att beslut om ökningen  
anmälts för registrering efter  
nämnda dag.

Vid beräkning av nettointäkt av  
*näringsverksamhet* enligt lagen  
(1947:576) om statlig inkomstskatt  
äger svenskt aktiebolag erhålla av-  
drag för utdelning på aktie i enlighet  
med bestämmelserna i denna lag.  
Som förutsättning för avdrag gäller  
att, om aktien utgivits i samband  
med bolagets bildande, bolaget an-  
mälts för registrering efter den 31  
december 1978 och, om aktien utgi-  
vits i samband med ökning av aktie-  
kapitalet, att beslut om ökningen  
anmälts för registrering efter  
nämnda dag. *Företag som avses i 2 §  
10 mom. andra stycket (investment-  
företag) och 7 § 8 mom. andra stycket  
(förvaltningsföretag) nämnda lag har  
inte rätt till avdrag.*

#### 7 §<sup>3</sup>

Avdrag medges inte för utdelning på aktier som vid utdelningstillfället ägs  
av

a) svenskt förvaltningsföretag, om  
det sammanlagda röstetalet för före-  
tagets aktier i det utdelande bolaget  
– i förekommande fall tillsam-  
mans med aktier tillhöriga bolag och  
förening som med hänsyn till ägan-  
derettsförhållanden eller organisa-  
toriska förhållanden kan anses stå  
företaget nära – motsvarar mer än  
hälften av röstetalet för samtliga aktier  
i bolaget, eller

a) svenskt *investmentföretag* eller  
förvaltningsföretag, om det sam-  
manlagda röstetalet för företagets  
aktier i det utdelade bolaget – i före-  
kommande fall tillsammans med aktier  
tillhöriga bolag och förening  
som med hänsyn till äganderettsför-  
hållanden eller organisatoriska för-  
hållanden kan anses stå företaget  
nära – motsvarar mer än hälften av  
röstetalet för samtliga aktier i bolaget,  
eller

b) svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som inte avses un-  
der a). Om det sammanlagda röstetalet för företagets aktier i det utdelande  
bolaget motsvarar en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier i  
bolaget och företaget inte visas vara skattskyldigt för utdelning på aktierna.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:955.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1984:1066.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1984:1066.

Ävdrag för utdelning på sådana aktier i det utdelande bolaget som inte avses i första stycket medges under förutsättning att minst hälften av dessa aktier ägs av ett eller flera av följande slag av aktieägare:

a) annan än svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller *utländskt bolag*,

b) förvaltningsföretag som inte omfattas av första stycket a),

c) svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som visas vara skattskyldig för utdelning på aktierna, och

d) *utländskt bolag* som skall erlægga skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) för utdelning på aktierna med helt eller nedsatt belopp.

Vid tillämpning av denna paragraf anses aktie, som ägs av en av bolag eller förening bildad pensions- eller personalstiftelse, innehavd av bolaget eller föreningen. *Med förvaltningsföretag förstås sådant företag som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

a) annan än svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller *utländsk juridisk person*,

b) *investmentsföretag* eller förvaltningsföretag som inte omfattas av första stycket a),

d) *utländsk juridisk person* som skall erlægga skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) för utdelning på aktierna med helt eller nedsatt belopp.

Vid tillämpning av denna paragraf anses aktie, som ägs av en av bolag eller förening bildad pensions- eller personalstiftelse, innehavd av bolaget eller föreningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Den upphävda bestämmelsen i 3 § skall dock tillämpas i fråga om utdelning på aktie som har utgetts i samband med bolagets bildande, om bolaget har anmälts för registrering före utgången av år 1990, och i fråga om utdelning på aktie som har utgetts i samband med ökning av aktiekapital, om beslutet om ökningen har anmälts för registrering före nämnda tidpunkt. Därvid skall vad som utgör rörelse eller jordbruksfastighet bedömas enligt kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990.

## 16 Förslag till Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)

Härigenom föreskrivs att 12 § bokföringslagen (1976:125) skall ha följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att annan period av tolv hela månader skall utgöra räkenskapsår.

### Föreslagen lydelse

#### 12 §<sup>1</sup>

Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. *För enskild näringsidkare, dödsbo, handelsbolag där fysisk person eller dödsbo skall beskattas för bolagets inkomst och sådan samfällighetsförvaltande juridisk person som avses i 53 § 2 mom. kommunal-skattelagen (1928:370) skall kalenderåret utgöra räkenskapsår. Annan bokföringsskyldig får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti.*

Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att annan period av tolv hela månader än som följer av första stycket skall utgöra räkenskapsår.

När bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret lägges om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om bokföringsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av skattemyndigheten.

Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att olika räkenskapsår får användas. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

*Fjärde stycket* äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern.

*Femte stycket* äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990. Skall kalenderåret enligt de nya bestämmelserna utgöra räkenskapsår gäller följande. Ett brutet räkenskapsår, som har börjat löpa före ikraftträdandet och som omfattar del av år 1991, skall avkortas så att det slutar den 31 december 1990. Ett brutet räkenskapsår som börjar löpa under perioden den 1 juli – den 31 december 1990 skall avkortas så att det slutar den 31 december 1990 eller förlängas så att det slutar den 31 december 1991.

<sup>1</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

## 17 Förslag till Lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141)

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att 8 § jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

*Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti.*

När redovisningsskyldighet inträder eller räkenskapsåret läggs om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om redovisningsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av skattemyndigheten.

Den som är skyldig att föra räkenskaper i fråga om flera verksamheter av sådant slag som avses i denna lag eller som samtidigt med skyldighet att föra räkenskaper för sådan verksamhet är bokföringsskyldig för annan näringsverksamhet skall använda samma räkenskapsår för de olika verksamheterna. Föreligger synnerliga skäl, kan riksskatteverket medge undantag härifrån. För att få summa räkenskapsår för flera verksamheter får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

### *Förelagten lydelse*

#### 8 §<sup>1</sup>

*Kalenderåret skall utgöra räkenskapsår. När redovisningsskyldighet inträder får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas till att omfatta högst arton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om redovisningsskyldigheten upphör.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990. Ett brutet räkenskapsår, som har börjat löpa före ikraftträdandet och som omfattar del av år 1991, skall avkortas så att det slutar den 31 december 1990. Ett brutet räkenskapsår som börjar löpa under perioden den 1 juli – den 31 december 1990 skall avkortas så att det slutar den 31 december 1990 eller förlängas så att det slutar den 31 december 1991.

<sup>1</sup>Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

# 18 Förslag till Lag om ändring i lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att 2–5 §§ lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift skall ha följande lydelse.

## *Nuvarande lydelse*

Underlag för beräkning av skattereduktion är medlemsavgift som den skattskyldige under inkomståret har erlagt till arbetstagarorganisation, dock högst 1 200 kronor. Med arbetstagarorganisation förstås sådan organisation som avses i lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet.

Underlaget avrundas nedåt till helt tiotal kronor.

Skattereduktion för fackföreningsavgift uppgår till 40 procent av underlaget.

I fråga om skattereduktion för fackföreningsavgift tillämpas 2 § 4 mom. *femte* och *sjätte* styckena uppbördslagen (1953:272). Skattereduktion för fackföreningsavgift skall tillgodoräknas den skattskyldige före skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen.

Har skattskyldig under beskattningsåret varit skyldig att erlägga sjömansskatt och har denna nedsatts enligt 12 § 4 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt på grund av bestämmelserna i denna lag, skall reduktionsbeloppet minskas med det belopp varmed nedsättning har skett.

Skattskyldig som önskar skattereduktion enligt denna lag skall framställa yrkande därom, innehållande uppgift om personnummer och erlagd avgift. Yrkandet kan framställas genom den skattskyldiges arbetstagarorganisation senast den 15 juni taxeringsåret till riksskatteverket eller, om organisationen vidarebefordrar yrkandet på medium för automatisk databehandling, senast

## *Föreslagen lydelse*

### 2 §

Underlag för beräkning av skattereduktion är medlemsavgift som den skattskyldige under inkomståret har erlagt till arbetstagarorganisation, dock högst 2 500 kronor. Med arbetstagarorganisation förstås sådan organisation som avses i lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet.

### 3 §

Skattereduktion för fackföreningsavgift uppgår till 20 procent av underlaget.

### 4 §

I fråga om skattereduktion för fackföreningsavgift tillämpas 2 § 4 mom. *andra* och *tredje* styckena uppbördslagen (1953:272). Skattereduktion för fackföreningsavgift skall tillgodoräknas den skattskyldige före skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen.

### 5 §<sup>1</sup>

Skattskyldig som önskar skattereduktion enligt denna lag skall framställa yrkande därom, innehållande uppgift om personnummer och erlagd avgift. Yrkandet kan framställas genom den skattskyldiges arbetstagarorganisation senast den 31 mars taxeringsåret till riksskatteverket eller, om organisationen vidarebefordrar yrkandet på medium för automatisk databehandling, senast

<sup>1</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.



31 augusti samma år. Skattskyldig kan även själv senast den 30 september taxeringsåret eller också därefter, som begäran om rättelse enligt 84 § uppbördslagen (1953:272), framställa yrkandet hos skattemyndigheten, varvid kvitto på erlagd avgift skall fogas till ansökningen.

den 30 april samma år. Skattskyldig kan även själv senast den 30 september taxeringsåret eller också därefter, som begäran om rättelse enligt 84 § uppbördslagen (1953:272), framställa yrkandet hos skattemyndigheten, varvid kvitto på erlagd avgift skall fogas till ansökningen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas såvitt avser 5 § första gången vid 1991 års taxering och i övrigt första gången vid 1992 års taxering.

## 19 Förslag till Lag om nedsättning av vissa underhållsbidrag

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Denna lag är tillämplig på underhållsbidrag till icke hemmavarande barn om bidraget har senast bestämts genom dom som meddelats eller avtal som slutits före den 1 januari 1991 och är bestämt i svenskt mynt.

**2 §** Ett underhållsbidrag som avses i 1 § skall den 1 februari 1991 sättas ned med 75 kronor per månad, om bidraget uppgår till minst 250 kronor per månad eller 3 000 kronor för helt år.

Uppgår underhållsbidraget till lägre belopp, skall det sättas ned med 30 procent av det belopp som utgår. Om bidraget efter ändringen slutar på öretal, skall det avrundas nedåt till helt krontal.

Om nedsättningen skulle understiga 25 kronor per månad eller 300 kronor för helt år, skall underhållsbidraget kvarstå oförändrat.

**3 §** Utan hinder av bestämmelserna i denna lag får rätten efter yrkande besluta på annat sätt om bidragsskyldigheten, när reglerna om underhållsbidrag i föräldrabalken föranleder det.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990.

## 20 Förslag till Lag om ändring i utsökningsbalken

Prop. 1989/90:110

Häri genom föreskrivs i fråga om utsökningsbalken  
dels att 15 kap. 9 och 14 §§ skall ha följande lydelse.  
dels att det i balken skall införas en ny paragraf, 15 kap. 6 a §, av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 15 kap.

##### *6 a §*

*Lön får tas i anspråk för införsel endast i den mån lönen överstiger vad gäldenären behöver för eget underhåll och familjens behov (förbehållsbeloppet) samt till fullgörande av betalningsskyldighet till annan som vid införsel har lika rätt som sökanden eller bättre rätt än denne.*

*Förbehållsbeloppet bestäms med ledning av ett normalbelopp, som utgör för ensamstående skattskyldig 22 900 kronor, för sammanlevande makar 39 700 kronor och för varje barn 14 600 kronor multiplicerade med det tal (jämförelsetal) som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober månad föregående år och prisläget i oktober 1985. Normalbeloppen skall avrundas uppåt till helt hundratal kronor. Normalbeloppen skall anses innefatta alla vanliga levnadskostnader utom bostadskostnad, som beräknas särskilt och läggs till normalbeloppen.*

*Normalbelopp som avses i andra stycket fastställs av myndighet som regeringen bestämmer.*

#### 9 §

Kronofogdemyndigheten bestämmer dels hur mycket som högst får innehållas vid varje avlöningstillfälle (införselbeloppet), dels ett belopp som skall förbehållas för eget underhåll och familjens behov samt till fullgörande av betalningsskyldighet till annan som vid införsel har lika rätt som sökanden eller bättre rätt än denne (förbehållsbeloppet).

*Förbehållsbeloppet bestäms med ledning av bestämmelserna om existensminimum i 50 § 2 mom. kom-*

Kronofogdemyndigheten bestämmer dels hur mycket som högst får innehållas vid varje avlöningstillfälle (införselbeloppet), dels det belopp som enligt 6 a § skall förbehållas gäldenären (förbehållsbeloppet).

*Förbehållsbelopp som har bestämts i ett beslut om införsel tillämpas under den tid beslutet gäller också i fråga om avdrag för kvarstående skatt.*

*munalskattelagen (1928:370) och anvisningarna till nämnda paragraf.*

Är fråga om införsel i sjukpenning eller annan dagersättning som avses i 2 § första stycket 5, bestäms införselbeloppet och förbehållsbeloppet per dag.

## 14 §

Införsel för underhållsbidrag har företräde framför skatteavdrag. Vid annan införsel har skatteavdraget företräde.

Införsel för underhållsbidrag har företräde framför skatteavdrag, *dock ej framför avdrag för preliminär skatt.* Vid annan införsel har skatteavdraget företräde.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas i fråga om införsel som sker efter utgången av år 1990.

De nya föreskrifterna i 15 kap. 6 a § om beräkning av förbehållsbelopp tillämpas dock från och med ikraftträdandet.

21 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1984:947) om beskattning av  
utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige<sup>1</sup>

*dels* att 4 § skall upphöra att gälla,  
*dels* att 13 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

13 §<sup>2</sup>

I kontrolluppgift enligt 3 kap. 4 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall arbetsgivaren lämna uppgift även om sådan *lön*, ersättning eller förmån som inte utgör skattepliktig intäkt på grund av bestämmelserna i denna lag.

I kontrolluppgift enligt 3 kap. 4 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall arbetsgivaren lämna uppgift även om sådan ersättning eller förmån som inte utgör skattepliktig intäkt på grund av bestämmelserna i denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Äldre föreskrifter gäller dock fortfarande i den mån forskarskattenämnden genom beslut som har meddelats före ikraftträdandet har funnit förutsättningar för skattelättnader föreligga under viss tidsperiod.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 4 § 1989:234.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

## 22 Förslag till Lag om ändring i lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 7 §<sup>1</sup>

Annan förvärsarbetande än som avses i 6 § är berättigad till delpension om han har minskat arbetstiden med i genomsnitt minst hälften.

Vid tillämpning av första stycket skall beträffande förvärsarbete i fåmansföretag som avses i 35 § *I a mom.* kommunalskattelagen (1928:370) företagsledare och dennes make inte anses arbeta som anställda hos företaget eller annars under förhållanden som omfattas av 6 §. Med makar jämställs de som lever tillsammans, om de tidigare varit gifta med varandra eller gemensamt har eller har haft barn.

Vid tillämpning av första stycket skall beträffande förvärsarbete i fåmansföretag *och fåmansägt handelsbolag* som avses i *punkt 14 av anvisningarna till* 32 § kommunalskattelagen (1928:370) företagsledare och dennes make inte anses arbeta som anställda hos företaget eller annars under förhållanden som omfattas av 6 §. Med makar jämställs de som lever tillsammans, om de tidigare varit gifta med varandra eller gemensamt har eller har haft barn.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990.

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1987:364.

23 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1989:1023) om upphävande av  
lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt  
m.m.

Härigenom föreskrivs att punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1989:1023) om upphävande av lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m. skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

2. Har avdrag medgetts enligt den upphävda lagen skall bestämmelserna i 2 § lagen tillämpas även vid senare års taxeringar.

*Föreslagen lydelse*

2. Har avdrag medgetts enligt den upphävda lagen skall bestämmelserna i 2 § lagen tillämpas även vid senare års taxeringar. *Beskattnings* skall fr.o.m. 1992 års taxering ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990.

24 Förslag till  
Lag om ändring i utsökningsregisterlagen (1986:617)

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att 7 § utsökningsregisterlagen (1986:617) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

7 §<sup>1</sup>

Riksskatteverket och kronofogdemyndigheterna får ha terminalåtkomst till utsökningsregistret.

Terminalåtkomsten för en kronofogdemyndighet får avse endast uppgifter om

1. den som är registrerad hos myndigheten som gäldenär i mål om exekutiva åtgärder,

2. den som i annat fall än som avses under 1 är gäldenär eller svarande i mål eller ärende som handläggs hos myndigheten,

3. make till person som avses under 1,

4. den som är gemensamt betalningsansvarig med person som avses under 1,

5. fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. sjunde stycket kommunal-skattelagen (1928:370) och delägare i sådant företag, om företaget eller delägare i detta är gäldenär som avses under 1,

5. fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunal-skattelagen (1928:370) och delägare i sådant företag, om företaget eller delägare i detta är gäldenär som avses under 1,

6. konkurs och näringsförbud.

I fråga om kronofogdemyndighet som är tillsynsmyndighet i konkurs gäller terminalåtkomsten enligt andra stycket 1 också gäldenärer i annat län, om detta ingår i tillsynsområdet.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990.

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1988:397.



## 25 Förslag till Lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att lagen (1987:813) om homosexuella sambor<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

Om två personer bor tillsammans i ett homosexuellt förhållande, skall vad som gäller i fråga om sambor enligt följande lagar och bestämmelser tillämpas även på de homosexuella samborna:

1. lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem,
2. ärvdabalken,
3. jordabalken,
4. 10 kap. 9 § rättegångsbalken,
5. 4 kap. 19 § första stycket utsökningsbalken,
6. 19 § första stycket, 35 § 4 mom., 6. 19 § första stycket, *punkt 1*  
*punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § samt punkt 2 a sjunde stycket av anvisningarna till 36 §* *nionde stycket av anvisningarna till 31 § och punkt 3 a av anvisningarna till 33 §* kommunalskattelagen (1928:370), (1928:370),
7. lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
8. 6 § lagen (1946:807) om handläggning av domstolsärenden,
9. bostadsrättslagen (1971:479),
10. 9 § rättshjälpslagen (1972:429), samt
11. lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer.

Förutsätter dessa lagar eller bestämmelser att samborna skall vara ogifta, gäller det också de homosexuella samborna.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1988:152.

## 26 Förslag till Lag om ändring i lagen (1988:847) om skattelättnader för allmanssparande och ungdomsbosparande

Härigenom föreskrivs att 2 och 3 §§ lagen (1988:847) om skattelättnader för allmanssparande och ungdomsbosparande skall ha följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 2 §

*Räntan* på sparmedel som satts in i allmanssparandet samt *bonusräntan* enligt 5 § lagen (1983:890) om allmanssparande utgör *inte* skattepliktig inkomst vid taxering enligt *kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576)* om statlig inkomstskatt.

*Realisationsvinst* på andel i allmansfond utgör *inte* skattepliktig inkomst. Avdrag *får ej göras* för realisationsförlust på sådan andel.

*Av ränta* på sparmedel som satts in i allmanssparandet samt *bonusränta* enligt 5 § lagen (1983:890) om allmanssparande utgör *endast två tredjedelar* skattepliktig inkomst vid taxering enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

*Av realisationsvinst* på andel i allmansfond *tas två tredjedelar upp* som skattepliktig inkomst. Avdrag *för* realisationsförlust på sådan andel *grundas på två tredjedelar av förlusten*.

För utdelning enligt 18 § sista stycket lagen om allmanssparande skall gåvoskatt betalas i den mån skattskyldighet föreligger enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

#### 3 §

*Bonusräntan* enligt 11 § lagen (1988:846) om ungdomsbosparande utgör *inte* skattepliktig inkomst vid taxering enligt *kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576)* om statlig inkomstskatt.

*Av bonusränta* enligt 11 § lagen (1988:846) om ungdomsbosparande utgör *endast två tredjedelar* skattepliktig inkomst vid taxering enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

## 27 Förslag till Lag om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Härigenom föreskrivs följande.

- 1 §** Skatt enligt denna lag betalas till staten för ränta på
1. skogskonto och skogsskadekonto enligt skogskontolagen (1954:142),
  2. upphovsmannakonto enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.
- 2 §** Skattskyldig är innehavaren av sådant konto som anges i 1 §.
- 3 §** Skatt tas ut med 15 procent av den ränta som gottskrivs kontot. Skattebeloppet skall avrundas till närmast lägre hela krontal.  
Skatt tas dock inte ut på ränta som avser tid efter det att kontomedel skall tas upp till beskattning enligt skogskontolagen eller lagen om upphovsmannakonto.
- 4 §** Ärenden om skatt enligt denna lag prövas av riksskatteverket.
- 5 §** Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs ett konto enligt 3 § skall banken för kontohavarens räkning innehålla skatt på räntan.
- 6 §** Banken skall inom en månad från räntegottskrivningen på blankett som fastställs av riksskatteverket – eller efter särskilt medgivande på annat lämpligt sätt – till verket lämna uppgifter om kontohavare, kontoslag, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt.
- 7 §** Har banken underlåtit att innehålla skatt är banken betalningsskyldig för belopp som skulle ha innehållits. Riksskatteverket får meddela beslut om sådan betalningsskyldighet senast femte året efter det år då beloppet skulle ha innehållits.
- 8 §** Banken skall betala skatten till riksskatteverket inom den tid som anges i 6 §. Betalning skall göras genom insättning på särskilt postgirokonto. Inbetalning anses ha skett den dag inbetalningskort eller försändelse, som innehåller gireringskort, inkommit till postanstalt. Inbetalning av skatt sker kostnadsfritt.
- 9 §** Har skatt inte betalats in inom den tid som anges i 6 § tas en restavgift ut. Restavgiften är sex öre för varje hel krona av den skatt som inte har betalats, dock minst 50 kronor. Vid beräkning av restavgiften skall avrundning ske till närmast högre hela krontal.  
Utöver restavgift tas tilläggsavgift ut. Tilläggsavgiften tas ut för varje påbörjad tidrymd av sex månader, första gången dock för den tidrymd som börjar två månader efter utgången av den månad då betalning skulle ha skett, till dess betalning sker eller förordnande om indrivning meddelas. Tilläggsavgift beräknas för varje tidrymd som nu nämnts till fyra öre för varje hel krona. I övrigt tillämpas i fråga om tilläggsavgift bestämmelserna i denna lag om restavgift. När särskilda omständigheter föranleder det får riksskatteverket befria från restavgift och tilläggsavgift.
- 10 §** Betalas inte skatten i rätt tid och ordning skall den drivas in.  
Bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272) om indrivning gäller i tillämpliga delar för skatt enligt denna lag.
- 11 §** Har skatt innehållits och betalats in med för högt belopp skall återbetalning till den skattskyldige ske med vad som betalats för mycket.  
Ansökan om återbetalning skall göras skriftligen hos riksskatteverket före utgången av femte året efter det år då skatt inbetalades enligt 8 §.

**12 §** För kontroll beträffande skatten kan riksskatteverket meddela beslut om skatterevision hos banken. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i taxeringslagen (1990:000) om taxeringsrevision.

**13 §** Riksskatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas hos kammarrätten av den skattskyldige, banken eller det allmänna ombudet enligt kupongskattelagen (1970:624). Beslut om skatterevision enligt 12 § får dock inte överklagas.

Överklagandet skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av riksskatteverkets beslut.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas på räntor som belöper på tid efter ikraftträdandet.

## 28 Förslag till Lag om ändring i skogskontolagen (1954:142)

Prop. 1989/90:110

Häriigenom föreskrivs att 1, 2 och 7–9 §§ skogskontolagen (1954:142)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt kan fysisk person och dödsbo som avses i 10 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk för medel som sätts in på ett särskilt bankkonto (skogskonto eller skogsskadekonto). Uppskov medges inte delägare i handelsbolag eller i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, för inkomst av bolagets eller dödsboets verksamhet.

Uppskov för insättning på skogsskadekonto medges endast om stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av förvärvskällans skog bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet och om den skattskyldige med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet eller på annat sätt visar att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter hänförs sig till avverkning som nu har sagts.

Uppskov för insättning på skogsskadekonto medges inte om den skattskyldige för det beskattningsår och den förvärvskälla som uppskovet avser också yrkar uppskov för insättning på skogskonto.

Har uppskov för insättning på skogsskadekonto vägrats på grund av att de i andra stycket angivna villkoren inte varit uppfyllda får den skattskyldige framställa yrkande om uppskov för insättning på skogskonto. Sådant framställning skall ha kommit in till skattemyndigheten inom sex månader från det att beslut meddelades om att rätt till uppskov för insättning på skogsskadekonto inte föreligger, om inte längre tid följer av bestämmelserna i taxeringslagen (1990:00).

Med bank avses i denna lag riksbanken, affärsbank, sparbanksbank samt föreningsbank.

En skattskyldig får för ett visst beskattningsår och en viss förvärvskälla göra insättning på endast ett skogskonto eller skogsskadekonto. Har den skattskyldige i strid mot denna bestämmelse gjort insättning på skogskonto eller skogsskadekonto i mer än en bank medges uppskov endast för insättning på det först öppnade kontot.

### 1 §<sup>2</sup>

### *Föreslagen lydelse*

Vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt kan fysisk person och dödsbo som avses i 10 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av intäkt av *näringsverksamhet avseende* skogsbruk för medel som sätts in på ett särskilt bankkonto (skogskonto eller skogsskadekonto). Uppskov medges inte delägare i handelsbolag eller i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, för inkomst av bolagets eller dödsboets verksamhet.

### 2 §<sup>3</sup>

Beträffande viss förvärvskälla får uppskovet för ett och samma beskattningsår, om annat ej följer av andra och tredje styckena, avse högst ett be-

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1982:325. Senaste lydelse av lagens rubrik 1975:263.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1985:1021.

lopp motsvarande summan av

a) sextio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

b) fyrtio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt

c) fyrtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i egen rörelse.

c) fyrtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Medför stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse att en betydande del av förvärvskällans skog bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet, får skattskyldig, om och i den mån han med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet eller på annat sätt visar att intäkt hänför sig till avverkning som nu har sagts, uppskov med högst ett belopp motsvarande summan av

a) åttio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt.

b) femtio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt

c) femtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i egen rörelse.

c) femtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Uppskov med belopp som anges i andra stycket medges också i fråga om sådan ersättning för skog eller skogsprodukter som avses i *punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen (1928:370)*.

Uppskov med belopp som anges i andra stycket medges också i fråga om sådan ersättning för skog eller skogsprodukter som avses i 25 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Vid tillämpningen av första–tredje styckena avses med köpeskillning även försäkringsersättning för skog och skogsprodukter.

Uppskov medges inte med så stort belopp att underskott i *förvärvskällan* uppkommer vid beräkning av *nettointäkt* enligt kommunalskattelagen.

Uppskov medges inte med så stort belopp att underskott uppkommer vid beräkning av *inkomst av förvärvskällan* enligt kommunalskattelagen.

Har i förvärvskällan redovisats utdelning från samfällighet, som avses i 6 § 1 mom. första stycket b lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges uppskov för den del av utdelningen som härrör från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till på samma sätt som om denna del utgjort intäkt av skogsbruk, som den skattskyldige drivit själv.

#### 7 §

*Som skogskonto och skogsskadekonto godtas endast konto för vilket ränta gottskrivs årligen eller oftare.*

Räntesatsen för medel på skogskonto och skogsskadekonto bestäms av banken.

*På gottskriven ränta utgår skatt enligt lagen (1990:00) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.*

8 §<sup>4</sup>

Belopp för vilket uppskov med beskattning har erhållits samt ränta på sådant belopp skall tas upp som intäkt av *skogsbruk* för det beskattningsår då utbetalning från skogskontot eller skogsskadekontot sker eller skulle ha skett enligt 6 §.

Beskattning enligt första stycket skall inte ske om medel på skogskonto eller skogsskadekonto hos en bank till hela beloppet direkt överförs till ett motsvarande konto i en annan bank.

## 9 §

Övergår skattskyldigs fastighet till annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva skall, såvida fastigheten utgör den väsentliga delen av förvärvskälla för vilken insättning på skogskonto eller skogsskadekonto har gjorts, inestående medel genast tas upp som intäkt av *skogsbruk*.

Har dödsbo inestående medel skall beskattning äga rum för det beskattningsår då reglerna om handelsbolag tillämpas första gången på dödsboet.

Har avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto, skall medlen genast tas upp som intäkt av *skogsbruk*. Beskattning skall inte ske av den anledningen att den skattskyldige efter framställning från skogsvårdsstyrelse har förbundit sig att inte utan styrelsens tillstånd förfoga över medlen.

Belopp för vilket uppskov med beskattning har erhållits samt *resterande* ränta på sådant belopp skall tas upp som intäkt av *näringsverksamhet* för det beskattningsår då utbetalning från skogskontot eller skogsskadekontot sker eller skulle ha skett enligt 6 §.

*Med resterande ränta avses ränta efter avdrag för skatt enligt 7 §.*

Övergår skattskyldigs fastighet till annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva skall, såvida fastigheten utgör den väsentliga delen av förvärvskälla för vilken insättning på skogskonto eller skogsskadekonto har gjorts, inestående medel genast tas upp som intäkt av *näringsverksamhet*.

Har avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto, skall medlen genast tas upp som intäkt av *näringsverksamhet*. Beskattning skall inte ske av den anledningen att den skattskyldige efter framställning från skogsvårdsstyrelse har förbundit sig att inte utan styrelsens tillstånd förfoga över medlen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Skogskonto och skogsskadekonto som vid lagens ikraftträdande inte uppfyller villkoret enligt 7 § första stycket skall – om villkoret inte uppfyllts senast den 31 december 1992 – inte längre anses som skogskonto eller skogsskadekonto i följd varav de på kontot inestående medlen skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1988:1520.

29 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1986:492) om tillfälliga regler för  
insättning på skogskonto

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att lagen (1986:492) om tillfälliga regler för insättning på skogskonto<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Vid 1987–1992 års taxeringar gäller i stället för vad som sägs i 2 § första–tredje styckena skogskontolagen (1954:142) att uppskov medges med högst ett belopp motsvarande summan av

a) nittio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

b) sjuttio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt

c) sjuttio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i egen rörelse.

c) sjuttio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1988:1522.



30 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

dels att 4 § skall upphöra att gälla,  
dels att 1, 7, 10 och 11 §§ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

1 §

Vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt kan fysisk person, på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av sådan intäkt av *rörelse* som tillkommit honom i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsmannaintäkt). Uppskov medges inte om den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret.

Vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt kan fysisk person, på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av sådan intäkt av *näringsverksamhet* som tillkommit honom i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsmannaintäkt). Uppskov medges inte om den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret.

Delägare i handelsbolag eller i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, har inte rätt till uppskov för bolagets eller dödsboets inkomst.

7 §

*Som upphovsmannakonto godtas endast konto för vilket ränta gottskrivs årligen eller oftare.*

Räntesatsen för medel på upphovsmannakonto bestäms av banken.

*På gottskrivna ränta utgår skatt enligt lagen (1990:00) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.*

10 §

Belopp för vilket uppskov med beskattning har erhållits samt ränta på sådant belopp skall tas upp som intäkt av *rörelse* för det beskattningsår då utbetalning från upphovsmannakontot sker eller skulle ha skett enligt 9 §.

Belopp för vilket uppskov med beskattning har erhållits samt *resterande* ränta på sådant belopp skall tas upp som intäkt av *näringsverksamhet* för det beskattningsår då utbetalning från upphovsmannakontot sker eller skulle ha skett enligt 9 §.

*Med resterande ränta avses ränta efter avdrag för skatt enligt 7 §.*

Utbetalat belopp skall inte anses som upphovsmannaintäkt.

11 §

Medel som inestår på upphovsmannakonto skall tas upp som intäkt av *rörelse* om

Medel som inestår på upphovsmannakonto skall tas upp som intäkt av *näringsverksamhet* om

a) avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen,

b) medlen under beskattningsåret har tillagts den skattskyldiges make genom bodelning eller

c) den skattskyldige vid beskattningsårets utgång inte längre är bosatt här i riket.

Avlider den skattskyldige, skall på upphovsmannakonto innestående medel tas upp som intäkt av *rörelse* senast vid taxeringen för det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.

Avlider den skattskyldige, skall på upphovsmannakonto innestående medel tas upp som intäkt av *näringsverksamhet* senast vid taxeringen för det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Upphovsmannakonto som vid lagens ikraftträdande inte uppfyller villkoret enligt 7 § första stycket skall – om villkoret inte uppfyllts senast den 31 december 1992 – inte längre anses som upphovsmannakonto i följd varav de på kontot innestående medlen skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

### 31 Förslag till

### Lag om upphävande av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen gäller dock alltjämt i fråga om 1991 och tidigare års taxeringar samt i fall som avses i punkten 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

## Lag om upphävande av lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt

Härigenom föreskrivs att lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltså vid 1991 och tidigare års taxeringar.

1. Vid beräkning av det nominella resultatet skall – utöver vad som anges i 3 § den upphävda lagen – följande gälla vid 1991 års taxering. Har den beskattningsbara inkomsten eller beräknade förlusten påverkats av avdrag för avskrivning på inventarier enligt bestämmelserna om räkningskapenslig avskrivning i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370) eller restvärdeavskrivning i punkt 5 första stycket av samma anvisningar i lagrummens lydelse intill den 1 juli 1990 skall tillägg göras med hälften av skillnaden mellan det belopp som påverkat inkomsten eller förlusten och ett jämförelsebelopp beräknat enligt andra–fjärde styckena.

Underlaget för jämförelsebeloppet bestäms utifrån följande poster:

a) det skattemässiga restvärdet på inventarierna vid utgången av närmast föregående beskattningsår,

b) anskaffningsvärdet för under beskattningsåret anskaffade inventarier som vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde rörelsen eller jordbruket med undantag för inventarier som anskaffats efter den 26 januari 1990 i den mån anskaffningen inte skett på grund av ett skriftligt avtal som slutits senast nämnda dag,

c) ett belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag eller försäkringsersättning för inventarier som har anskaffats före beskattningsårets ingång och som har avyttrats eller förlorats under beskattningsåret.

Underlaget för jämförelsebeloppet är summan av posterna a och b med avdrag för posten c. Är underlaget negativt skall det anses vara noll.

Jämförelsebeloppet är 30 procent av underlaget om den skattskyldige yrkar avdrag för avskrivning enligt bestämmelserna om räkningskapenslig avskrivning och 25 procent av underlaget om den skattskyldige yrkar avdrag enligt bestämmelserna om restvärdeavskrivning.

Bestämmelserna i första–fjärde styckena skall tillämpas även beträffande övriga tillgångar som behandlas som inventarier i avskrivningshänseende.

Länsskattemyndigheten får helt eller delvis medge befrielse från tillägg enligt första stycket om anskaffningen av inventarier och sådana tillgångar som avses i femte stycket utgör ett led i strukturrationalisering som kan anses särskilt önskvärd.

Länsskattemyndighetens beslut får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

2. Bestämmelserna i punkt 1 skall tillämpas även vid 1991 års taxering till särskild vinstskatt enligt lagen (1989:346) om särskild vinstskatt.

3. Bestämmelserna om vinstdelningsunderlag i den upphävda lagen tillämpas även vid 1992 års taxering till särskild vinstskatt enligt lagen (1989:346) om särskild vinstskatt. Därvid skall skatteutjämningsreserv enligt lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv och uppskovsbelopp enligt lagen (1990:000) om återföring av obeskattade reserver – till den del uppskovsbeloppet inte har återförts till beskattning – anses som sådan reserv som avses i 3 § första stycket 6 den upphävda lagen. Vidare skall med beskattningsårets inkomstskatt avses 30 procent av företagets till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst.

### 33 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag

Härigenom föreskrivs att lagen (1960:63) om förlustavdrag skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltså vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om skattskyldiga som avses i 10 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller följande. Förlust för vilken rätt till avdrag skulle ha förelegat enligt den upphävda lagen får inom tid som anges i denna utnyttjas genom avdrag antingen från taxerad förvärvsinkomst eller från inkomst av kapital.

I fråga om skattskyldiga som avses i 10 a § lagen om statlig inkomstskatt gäller följande. Förlust för vilken rätt till avdrag enligt den upphävda lagen skulle ha förelegat vid 1992 års taxering får dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet vid taxering till statlig inkomstskatt det nämnda året. Om den skattskyldige på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras detta år gäller det sagda vid 1993 års taxering för förlust för vilken rätt till avdrag skulle ha förelegat då.

34 Förslag till

Lag om upphävande av lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier

Härigenom föreskrivs att lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

## 35 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att lagen (1979:609) om allmän investeringsfond skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990.

1. Den upphävda lagen tillämpas alltjämt på avsättningar i bokslut före den 31 december 1989 eller på avsättningar enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1989:1022) om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond. Punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1979:609) om allmän investeringsfond tillämpas dock inte efter utgången av juni 1990.

2. Återförs en avsättning som gjorts i bokslut till ledning för 1991 års taxering till beskattning vid 1992 – 1995 års taxeringar skall tillägg tas upp enligt 12 § andra stycket.

3. Ianspråktagande av investeringsfond skall fr.o.m. 1992 års taxering ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid tillämpningen av 11 § första stycket e skall företagets verksamhet bedömas enligt de bestämmelser om inkomstslag som gäller t.o.m. 1991 års taxering.

4. Kvarstående avsättningar till allmän investeringsfond skall återföras till beskattning vid 1996 års taxering eller, om företaget inte skall taxeras detta år, vid 1997 års taxering utan särskilt tillägg.

36 Förslag till  
Lag om upphävande av lagen (1979:610) om allmän  
investeringsreserv

Härigenom föreskrivs att lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Lagen tillämpas alltså vid 1990 och tidigare års taxeringar. För beskattningsår som avslutats före den 30 april 1990 tillämpas lagen även vid 1991 års taxering.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar.



### 37 Förslag till Lag om upphävande av vissa fondförfattningar, m.m.

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att följande lagar skall upphöra att gälla vid utgången av år 1997, nämligen

1. förordningen (1942:371) om rätt att vid taxering till kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för avsättning till investeringsfond,

2. förordningen (1947:174) om investeringsfonder,

3. lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning i den mån denna lag på grund av bestämmelserna i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1979:609) om allmän investeringsfond alltjämt gäller,

4. lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto,

5. lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto,

6. lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto.

Kvarstående avsättningar enligt nämnda lagar skall återföras till beskattning vid 1996 års taxering eller, om företaget inte skall taxeras detta år, vid 1997 års taxering. Något särskilt tillägg skall inte tas upp vid återföringen.

Ianspråktagande av fond skall fr.o.m. 1992 års taxering ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid prövning av frågan om företagets verksamhet förändrats på sådant sätt att återföring till beskattning skall ske tidigare än som sägs i föregående stycke skall företagets verksamhet bedömas enligt de bestämmelser om inkomstslag och förvärvskällor som gällt t.o.m. 1991 års taxering.

38 Förslag till  
Lag om upphävande av lagen (1954:40) om särskild  
fartygsfond

Härigenom föreskrivs att lagen (1954:40) om särskild fartygsfond skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltså vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar. Inspråktagande av särskild fartygsfond skall fr.o.m. 1992 års taxering ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

Lag om upphävande av lagen (1967:96) om särskild  
nyanskaffningsfond

Härigenom föreskrivs att lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar.

40 Förslag till  
Lag om upphävande av lagen (1967:752) om avdrag vid  
inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning  
av fastighet

Härigenom föreskrivs att lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltså vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar. Med uttrycket rörelse skall därvid avses sådan näringsverksamhet som hänför sig till rörelse.

#### 41 Förslag till

#### Lag om upphävande av lagen (1981:296) om eldsvådefonder

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att lagen (1981:296) om eldsvådefonder skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar.

## 42 Förslag till

**Lag om upphävande av förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer**

Härigenom föreskrivs att förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda förordningen tillämpas dock alltså vid 1991 och tidigare års taxeringar. Ränta som redovisats vid 1991 och tidigare års taxeringar skall inte tas upp till beskattning vid senare års taxeringar.

### 43 Förslag till

### Lag om upphävande av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltså vid 1991 och tidigare års taxeringar. Vid senare års taxeringar gäller följande.

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i aktiesparfond som förvärvats genom insättningar före den 1 januari 1984 får, efter den skattskyldiges val, anskaffningsvärdet bestämmas till antingen

1. andelens marknadsvärde vid utgången av det femte kalenderåret efter det år för vilket sparskattereduktion har medgivits, eller

2. värdet på andelen vid utgången av det år för vilket sparskattereduktion har medgivits ökat med avkastningen under de därpå följande fem åren.

Om andelen förvärvats under första kvartalet 1984 beräknas anskaffningskostnaden antingen till andelens marknadsvärde vid utgången av år 1988 eller, efter den skattskyldiges val, till värdet vid utgången av mars 1984 ökat med avkastningen till och med år 1988.

44 Förslag till

Lag om upphävande av lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande

Härigenom föreskrivs att lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock fortfarande i fråga om bonus på sparobligationer som har utgetts före utgången av år 1990.



45 Förslag till  
Lag om upphävande av lagen (1982:2) om uppfinnarkonto

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs att lagen (1982:2) om uppfinnarkonto skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om belopp för vilket uppskov medgetts enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid senare års taxeringar. Beskattning skall därvid ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

46 Förslag till

Lag om upphävande av lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m.m.

Härigenom föreskrivs att lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m.m. skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1990 och 1991 års taxeringar.

47 Förslag till  
Lag om avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska  
Museum

Prop. 1989/90:110

Härigenom föreskrivs följande.

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt medges avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1990 års taxering. Vid 1990 och 1991 års taxeringar skall med näringsverksamhet avses rörelse och jordbruksfastighet.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 mars 1990

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, S. Andersson, Göransson, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Johansson, G. Andersson, Lönnqvist, Thalén, Wallström, Löow, Persson, Molin, Sahlin, Larsson, Åsbrink

Föredragande: statsrådet Åsbrink

---

## Proposition om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

### 1 Inledning

Under flera år har ett mycket omfattande reformarbete bedrivits i syfte att förbättra och förenkla både de materiella och processuella skattereglerna. I sistnämnda hänseende kan nämnas att regeringens proposition om ny taxeringslag (prop. 1989/90:74) nu behandlas av riksdagen.

Regeringen kommer senare denna dag att besluta om en proposition om reformerad mervärdeskatt m. m. (prop. 1989/90:111). Den propositionen grundas i första hand på ett betänkande (SOU 1989:35) från kommittén för indirekta skatter (KIS).

I tre andra betänkanden från sommaren 1989 redovisas förslag till omfattande förändringar av de materiella reglerna inom inkomst- och företagsbeskattningen. Betänkandena (SOU 1989:33, 34 och 36) Reformerad inkomstbeskattning från inkomstskatteutredningen (RINK), Reformerad företagsbeskattning från utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) samt Inflationskorrigerad inkomstbeskattning från utredningen om inflationskorrigerad inkomstbeskattning (IBU) utgör tillsammans med remissynpunkterna underlag för ställningstaganden om den framtida utformningen av de centrala delarna i skattesystemet. Detsamma gäller 1980 års företagskattekommittés (FSK) betänkande Beskattning av fåmansföretag (SOU 1989:2).

En förteckning över de remissinstanser som har yttrat sig över resp. betänkande bör fogas som *bilaga 1* till protokollet. Sammanställningar över remissyttrandena har upprättats och finns tillgängliga i lagstiftningsärendet:

SOU 1989:2, finansdepartementet dnr 1708/89

SOU 1989:33, finansdepartementet dnr 3406/89

SOU 1989:34, finansdepartementet dnr 3362/89

SOU 1989:36, finansdepartementet dnr 3739/89.

Ett första steg i genomförandet av reformen har tagits under hösten 1989. Skattelättnaderna finansierades genom vissa breddningar av basen för den

personliga inkomstbeskattningen, ökad kapitalbeskattning och höjt uttag av indirekta skatter. Åtgärder vidtogs även inom företagsbeskattningen i syfte att underlätta övergången till ett nytt system. Jag kommer nu att redovisa mina överväganden och förslag till det slutliga steget i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen.

## Lagrådet

Regeringen beslutade den 25 januari 1990 att inhämta lagrådets yttrande över lagförslagen. De till lagrådet remitterade lagförslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet som *bilaga 3*. Jag godtar i huvudsak lagrådets förslag till ändringar i de remitterade förslagen och återkommer till lagrådets synpunkter i den allmänna motiveringen till förslagen (avsnitt 2, 4.2, 5.3.2.1–5.3.2.2, 6.2.5, 6.2.7, 6.4.11, 6.4.13, 6.5.5, 6.5.11, 6.5.14, 6.6.5, 6.6.8, 6.8.1, 6.10.11, 6.10.12, 8.7.4, 8.8.3 och 8.14) och i specialmotiveringen (avsnitt 12).

Jag kommer nu att redovisa mina förslag till slutligt genomförande av reformen såvitt avser inkomstbeskattningen och företagsbeskattningen.

I det följande redovisar jag först mina allmänna synpunkter på reformen (avsnitt 2), uppdelningen i arbetsinkomst/kapitalinkomst (avsnitt 3) och frågor kring skatteskalen m.m. (avsnitt 4). Därefter behandlar jag i skilda avsnitt inkomst av tjänst, m.m. (avsnitt 5), inkomst av kapital (avsnitt 6), bostadsbeskattningen (avsnitt 7) och företagsbeskattningen (avsnitt 8). Jag redovisar också kompletterande åtgärder och ekonomiska effekter (avsnitt 9) och mina avslutande synpunkter (avsnitt 10). Författningsförslagen kommenteras i specialmotiveringen (avsnitt 12).

## 2 Allmänna synpunkter på reformen

I de stora skatteutredningarna har utarbetats förslag till en reform av den personliga inkomstbeskattningen, företagsbeskattningen och de indirekta skatterna. I prop. 1989/90:50 (s. 62 ff) om inkomstkatten för år 1990 anslöt sig regeringen till huvuddragen i utredningsförslagen samt redovisade förslag till ett första steg i reformens genomförande under år 1990. Riksdagen anslöt sig till dessa bedömningar och godtog med någon smärre justering regeringsförslagen (SkU10 och 20, rskr. 96 och 97, SFS 1989:1016 – 1037). Enighet föreligger mellan regeringen och folkpartiet också om huvuddragen av det andra steget i reformen.

De bedömningar som redovisades i den nyssnämnda propositionen – och till vilka riksdagen anslutit sig – ligger självfallet till grund för det slutliga genomförandet av skattereformen. Jag får därför när det gäller behovet och inriktningen av reformen i huvudsak hänvisa till vad som anfördes i den delen i prop. 1989/90:50.

Det förtjänar emellertid att än en gång slås fast att det övergripande målet för skattereformen är att åstadkomma en samhällsekonomiskt effektiv beskattning samtidigt som fördelningspolitiska mål uppfylls. Arbete och sparande skall ges en bättre skattemässig behandling medan villkoren för lånebaserad konsumtion och förmögenhetsuppyggnad försämras. En likvärdig behandling av arbetsinkomster och inkomster av kapital skall komma till stånd. Skatteplanering och skatteflykt skall motverkas. Inte minst härigenom kommer den fördelningspolitiska träffsäkerheten i beskattningen att förbättras.

De ändringar i regelsystemet som jag i det följande kommer att redovisa är utomordentligt omfattande. Det genomgående drag i reformförslagen som har störst betydelse för att uppnå de nyss angivna målen är en ökad likformighet i behandlingen av skilda slag av inkomster. Detta är i själva verket grundelementet i reformen. Det andra huvudinslaget är en kraftig sänkning av skattesatserna. Även detta inslag är en grundförutsättning för att uppnå syftena med reformen.

De kraftiga sänkningarna av skatteuttaget på arbetsinkomster som jag kommer att föreslå leder till ett mycket stort inkomstbortfall för staten. Av såväl statsfinansiella som stabiliseringspolitiska skäl måste skattebortfallet kompenseras genom basbreddningar inom arbetsinkomstbeskattningen, effektivare kapitalbeskattning och ökat uttag av indirekta skatter inklusive miljöskatter på koldioxid och svavel. Breddningen av beskattningsunderlaget – som är ett uttryck för den likformiga behandlingen av olika inkomster och när det gäller mervärdeskatten olika slag av konsumtion – har således den dubbla funktionen att främja de allmänna målen för reformen och samtidigt utgöra grunden för reformens finansiering.

Jag kommer senare denna dag att närmare redovisa mina förslag när det gäller den indirekta beskattningen. Jag kommer här att ta upp den personliga inkomstbeskattningen – såväl arbets- som kapitalinkomstbeskattningen – och beskattningen av företagen. Jag kommer också att gå in på de sammantagna statsfinansiella effekterna av reformen. Vidare redovisar jag de fördelningspolitiska effekter som reformen ger upphov till.

## Lagtekniska frågor

Innan jag går in på de olika delförslagen vill jag något beröra de särskilda författningstekniska problem som finns inom inkomstskatteområdet.

Huvudförfattningarna – kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen om statlig inkomstskatt (1947:576), SIL – har varit föremål för ett närmast oändligt antal ändringar under årens lopp. Författningarna har stora brister när det gäller systematik och överskådlighet. De förslag som jag lägger fram kräver stora ingrepp i både KL och SIL. Det hade självfallet varit av stort värde om en lagteknisk modernisering kunnat utföras samtidigt som den materiella reformen genomförs. Ett sådant arbete är emellertid tidskrävande och skulle ha fördröjt genomförandet av skattereformen med minst ett år. Ett sådant dröjsmål hade inte varit försvarbart. Det är emellertid en angelägen uppgift att skatteförfattningarna moderniseras. Med hänsyn till skatter-

nas betydelse för alla medborgare och företag är det av särskild vikt att lagarna är så tekniskt utformade att förståelsen av reglernas innehåll underlättas. Min avsikt är därför att en särskild översyn skall göras av de centrala författningarna inom skatteområdet i lagtekniskt hänseende efter det att arbetet med de materiella regeländringarna slutförts. *Lagrådet* har också understrukit behovet av en författningsteknisk översyn och att detta behov blir särskilt uttalat efter de nu aktuella författningsändringarna.

Redan här bör också anmärkas att reformen i systematiskt hänseende innebär genomgripande förändringar. De sex inkomstlagen i KL förs samman till tre; tjänst, kapital och näringsverksamhet.

De nuvarande inkomstlagen utgörs av tjänst, jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Indelningen kvarstår sedan KL:s tillkomst och framstår i dag som föråldrad. Ett exempel på detta är den åtskillnad som görs mellan inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastighet. Redan av det skälet är det påkallat att ompröva reglerna. Härtill kommer att mina förslag på kapitalbeskattningsområdet nödvändiggör ändringar i indelningen i inkomstlag.

Mitt förslag innebär i korthet. **Inkomst av tjänst** kommer i högre grad än för närvarande att fungera som en uppsamlingspost för inkomster som hittills inte beskattats. **Inkomst av kapital** utgör en sammanslagning av de nuvarande inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. **Inkomst av näringsverksamhet** är en sammanslagning av inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse.

### 3 Arbetsinkomst/Kapitalinkomst

**Mitt förslag:** Arbetsinkomster beskattas enligt en progressiv skala medan nominella kapitalinkomster träffas av ett i princip enhetligt skatteuttag på 30 %.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt förslag. IBU har i sitt betänkande redovisat förslag till en real kapitalinkomstbeskattning.

**Remissinstanserna:** RINK:s förslag har överlag fått ett positivt mottagande. Vissa remissinstanser anser dock att den förordade skattesatsen för kapitalinkomster är för hög när beskattningen träffar nominell avkastning. Några remissinstanser däribland LO, har i stället förordat en real beskattning av kapitalinkomster. Motsvarande inställning återspeglar sig i remissvaren över IBU:s betänkande.

**Skälen för mitt förslag:** Ett viktigt inslag i skattereformen är en sänkning av de formella skattesatserna. Av fördelningspolitiska och statsfinansiella skäl bör dock progressiviteten finnas kvar när det gäller beskattningen av arbetsinkomster om än på en långt lägre nivå än dagens. Jag återkommer i det följande till den närmare utformningen av skatteskalen för arbetsinkomster.

När det gäller beskattningen av kapitalinkomster måste ytterligare förhållanden tas med i bedömningen. En viktig utgångspunkt för reformen är att åstadkomma större likformighet i beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster än vad som följer av dagens system. Målet om likformighet i detta hänseende kan dock inte anses uppfyllt om skatteuttaget på nominell kapitalavkastning är detsamma som uttaget på arbetsinkomster. Vid en sådan jämförelse måste effekterna av inflationen beaktas. RINK har formulerat målsättningen om likformighet så att skattens andel av real kapitalavkastning skall vara likvärdig med skatteuttaget för arbetsinkomster i form av inkomstskatt och skattedelen av sociala avgifter. Även enligt min mening bör en likformig behandling av de två slagen av inkomster ses utifrån det perspektivet.

Frågan blir då vilken metod som skall användas för att beakta inflationens effekt på kapitalbeskattningen. En tänkbar metod är självfallet s.k. real beskattning, dvs. att kapitalinkomsterna korrigeras för inflationen så att beskattningen enbart träffar avkastningen utöver inflationen. RINK har övervägt en real metod men avvisat den lösningen främst av tre skäl. I betänkandet anförts i korthet följande i den delen. För det första talar internationella hänsynstaganden mot ett införande av real beskattning i Sverige. Metoden tillämpas inte i något av de för svensk ekonomi betydelsefulla länderna vilket utan tvivel skulle leda till komplikationer för enskilda och företag med inkomster från andra länder. Ett ensidigt svenskt införande av real beskattning ger också risker för ett internationellt skattearbitrage. För det andra skulle metoden ytterligare öka komplexiteten i ett redan krångligt system. Detta ligger inte i linje med det övergripande önskemålet att förenkla inkomstbeskattningen. För det tredje bestäms normalt lånebelopp och ränteutgifter i nominella termer. Vid en real metod kommer avdragsbeloppet för räntan att variera år från år på ett sätt som skulle försvåra låntagarens planering.

Till det nu sagda kan läggas ytterligare en aspekt som också påtalats av RINK, nämligen att en real beskattningsmetod kan bidra till en mera allmän indexering av ekonomiska relationer som på sikt kan försvåra en önskvärd bekämpning av inflationen. Det kan också sättas i fråga om en avdragsrätt för ränteutgifter som beloppsmässigt varierar år från år skulle vinna förståelse hos berörda skattskyldiga.

Sammantaget anser jag att de av RINK redovisade skälen mot en real beskattning har sådan styrka att metoden inte bör införas. Hänsynstagandet till inflationen måste därför ske på annat sätt. Det alternativ som ligger närmast till hands är att skattesatsens nivå bestäms med beaktande av att avkastningen till viss del endast är att se som inflationskompensation.

RINK har bl.a. utifrån antaganden om inflation och realräntenivå stannat för ett alternativ med ett 30-procentigt proportionellt skatteuttag. Vid långsiktigt realistiska antaganden uppnås härigenom en real avkastning efter skatt. Vid höga inflationstal kan dock självfallet den reala avkastningen efter skatt bli negativ.

För ett sådant enhetligt skatteuttag talar även andra faktorer. Som framgår i det följande bör enligt min mening den stora majoriteten av de skatt-



skyldiga i princip enbart betala kommunalskatt på arbetsinkomster. De får därigenom en skattesats på ca 30 %. Eftersom underskott på grund av ränteutgifter i regel kommer att berättiga till en skattereduktion på 30 % uppkommer för flertalet skattskyldiga ingen begränsning av det skattemässiga värdet av ränteavdragen. Detta är eftersträvaransvärt från bostadspolitiska utgångspunkter. Samtidigt blir skattelättnaden för egnahemsägare på grund av ränteutgifter densamma oberoende av om han eller hon är höginkomsttagare eller har måttliga inkomster.

Ett proportionellt skatteuttag har också andra positiva effekter. En betydelsefull sådan effekt är att den samlade skatten inom ett hushåll inte påverkas av hur tillgångarna är fördelade mellan hushållsmedlemmarna. Incitamenten till enbart skattebetingade omfördelningar av tillgångar mellan närstående elimineras således i allt väsentligt. Skatteuttaget på 30 % harmonierar också väl med den skattesats som jag senare kommer att förordas på bolagsskatteområdet. Den låga skattesatsen ger också till effekt att en avdragsbegränsning liksom för närvarande uppkommer för inkomsttagare i höga inkomstlagen vilket är positivt från fördelningspolitiska utgångspunkter. Det kan också tilläggas att den föreslagna nivån på skatteuttaget lämnar utrymme för en långt större likformighet i beskattningen av löpande kapitalavkastning och kapitalvinster än vad som är möjligt i dagens system.

Min bedömning blir sammanfattningsvis att RINK:s förslag om en separat proportionell kapitalbeskattning med ett skatteuttag på 30 % bör genomföras. Jag återkommer längre fram till den närmare utformningen av kapitalskattereglerna.

## 4.1 Skatteskala och grundavdrag

**Mitt förslag:** Frånsett ett grundbelopp på 100 kr. utgår statlig inkomstskatt för inkomståret 1991 endast för förvärvsinkomster (inkomst av tjänst och näringsverksamhet) som överstiger 170 000 kr. i beskattningsbar inkomst. Skatten tas ut med en enhetlig skattesats på 20 %. Gränsen för den statliga inkomstskatten justeras årligen med förändringen av konsumentprisindex med tillägg av två procentenheter.

Grundavdraget knyts till basbeloppet och skall uppgå till lägst 0,32 basbelopp. Detta motsvarar för inkomståret 1991 ca 10 000 kr., vid ett basbelopp för detta inkomstår på 31 200 kr. För taxerade förvärvsinkomster i intervallet 1,86 – 2,89 basbelopp (ca 58 000 kr. – 90 000 kr.) trappas grundavdraget upp med 25 % av inkomsten inom detta skikt (högst ca 18 000 kr. år 1991). För inkomster över 3,04 basbelopp (ca 95 000 kr.) trappas grundavdraget ned med 10 % av den del av inkomsten som överstiger 3,04 basbelopp tills grundavdraget åter når nivån 0,32 basbelopp, vilket sker vid en taxerad inkomst på ca 175 000 kr.

Schablonavdraget under inkomst av tjänst höjs från 3 000 kr. till 4 000 kr.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer endast delvis med mitt förslag. RINK:s förslag innebär att gränsen för statlig inkomstskatt skall gå vid en beskattningsbar inkomst på 187 000 kr. Vidare föreslår utredningen ett grundavdrag på 12 000 kr. och ett schablonavdrag på 1 000 kr. RINK föreslår inget inflationsskydd av skatteskalen utan endast att en avsiktsförklaring skall göras om att högst 10 % av de skattskyldiga skall betala statlig inkomstskatt.

**Remissinstanserna:** Förslaget till skatteskala godtas av så gott som samtliga remissinstanser som också anser den väl avvägd. *LO* uttalar sig inte direkt om skatteskalen men anser att RINK inte nått tillräckligt långt i sina fördelningspolitiska ambitioner.

Ett stort antal remissinstanser kräver att skatteskalen skall inflationsskyddas och att skyddet skall vara automatiskt verkande. Däribland kan nämnas *SACO/SR* och *TCO*. *LO* anser att skatteskalen på sikt skall justeras årligen för att undvika skatteskärpningar men att det är en öppen fråga vilken teknik som skall användas.

**Skälen för mitt förslag:***Skatteskala och grundavdrag*

Som jag redan inledningsvis framhållit syftar skatteutredningarnas förslag till en samhällsekonomiskt effektiv beskattning samtidigt som fördelningspolitiska mål uppfylls. För den personliga inkomstskattens del innebär för-

slagen att det totala skatteuttaget på arbetsinkomster minskas avsevärt och att marginaleffekterna på arbetsinkomster lindras kraftigt. Denna grundläggande inriktning av reformen mot ett minskat skatteuttag på arbetsinkomster stöds av så gott som samtliga remissinstanser. Även jag anser att reformen i denna del bör ha den angivna inriktningen. Samtidigt är det emellertid nödvändigt att skattereformen är fördelningspolitiskt godtagbar. De sänkta marginalskatterna medför onekligen skattelättnader som – sett isolerat – gynnar höginkomsttagare. Detta måste motverkas av andra åtgärder. RINK:s förslag rörande mer likformig beskattning av kapital- och arbetsinkomster, vilka jag i stort anser bör genomföras, har i betydande utsträckning en sådan positiv fördelningspolitisk effekt.

Jag delar emellertid den bedömning som bl. a. LO gjort att RINK:s förslag visserligen nått långt i detta avseende men att ytterligare åtgärder behöver vidtas för att reformen skall få en acceptabel fördelningsprofil. Jag bedömer det inte som möjligt att uppnå en omfördelning av skattebelastningen från låg- och medelinkomsttagare till höginkomsttagare genom ytterligare basbreddningar eller andra liknande åtgärder. Den enda framkomliga vägen är då att företa vissa förändringar i förhållande till RINK:s förslag beträffande skatteskalen och grundavdragets utformning. Justeringarna bör syfta till att begränsa skattesänkningarna för höginkomsttagarna samtidigt som låg- och medelinkomsttagarna får en något större skattelättnad.

Jag instämmer i RINK:s bedömning att statlig inkomstskatt bör tas ut bara på höga inkomster och att den statliga skatteskalen bör innehålla endast ett skikt. Jag anser också liksom det stora flertalet remissinstanser att 20 % är en lämplig nivå avseende skattesatsen för den statliga inkomstskatten, vilket leder till ett sammantaget uttag av kommunal och statlig skatt på 50 % vid 30 % kommunalskatt. För att uppnå de fördelningspolitiska effekter jag nyss nämnt anser jag emellertid att gränsen för statlig inkomstskatt bör sättas lägre än vad RINK föreslagit. Statlig inkomstskatt bör enligt min mening tas ut på beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger 170 000 kr. De ökade skatteintäkter som uppkommer i förhållande till RINK:s förslag genom denna förändring bör användas till en annorlunda utformning av grundavdraget så att det i större utsträckning gynnar deltidsarbetande och heltidsarbetande med låga eller måttliga inkomster. Detta kan åstadkommas genom att ett högre grundavdrag erhålls inom ett visst inkomstskikt. Jag skall strax närmare beskriva hur grundavdraget bör vara utformat. Först skall jag dock ta upp frågan om inflationsskydd av inkomstgränsen för den statliga skatten.

RINK:s förslag i denna del har fått ett negativt mottagande av ett stort antal remissinstanser, vilka i regel ansett att skatteskalen skall ha ett automatiskt verkande inflationsskydd. Även grundavdraget bör enligt många remissinstanser vara inflationsskyddat.

För att inkomstskattereformen skall kunna bli bestående under lång tid och inte urholkas av inflationen bör även enligt min mening ett automatiskt verkande inflationsskydd införas för såväl gränsen för statlig inkomstskatt som grundavdragets storlek och olika skiktgränser.

Vad gäller gränsen för statlig inkomstskatt bör inflationsskyddet utformas

så att även vid en god reallöneutveckling fler skattskyldiga inte förs upp i det skikt som träffas av 20 % statlig inkomstskatt. Jag föreslår med hänsyn härtill att denna gräns justeras årligen efter prisförändringen enligt konsumentprisindex med tillägg av två procentenheter.

Beträffande grundavdraget och gränserna för dess upp- resp. nedtrappning anser jag det tillräckligt att justeringar görs med hänsyn till förändringarna i konsumentprisindex. Detta kan enklast ske genom att grundavdraget uttrycks i basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL.

Grundavdraget bör enligt mitt förslag ligga på nivån 10 000 kr. under inkomståret 1991. Detta motsvarar 0,32 basbelopp under förutsättning att basbeloppet för år 1991 blir 31 200 kr. För taxerade förvärvsinkomster i intervallet 1,86 – 2,89 basbelopp (ca 58 000 kr. – 90 000 kr.) bör grundavdraget trappas upp med 25 % av inkomsten inom detta skikt till maximalt ca 18 000 kr. år 1991. För inkomster över 3,04 basbelopp (ca 95 000 kr. år 1991) trappas grundavdraget ned med 10 % av den del av inkomsten som ligger över 3,04 basbelopp tills grundavdraget kommer ner på nivån 0,32 basbelopp, vilket år 1991 kommer att ske vid en taxerad inkomst på ca 175 000 kr.

För den som ligger i det skikt där grundavdraget trappas upp blir marginalskatten på extra arbetsinkomster endast 22,5 % medan marginalskatten i det skikt där grundavdraget trappas ned blir 33 %, förutsatt att kommunalskatten är 30 %.

I lagrådsremissen föreslogs ingen särskild avrundningsregel för den taxerade förvärvsinkomsten och grundavdraget. Av förenklingsskäl bör avrundning ske nedåt till helt hundratal kronor.

För närvarande grundar sig basbeloppet för ett år på en jämförelse av det allmänna prisläget i november året före det år basbeloppet avser och prisläget i november 1987. Genom att november månads prisläge är avgörande kan basbeloppet för följande år fastställas först i mitten av december året före det då det skall tillämpas. Redan nu innebär detta problem för skatteförvaltningen genom att preliminärskattetabellerna för folkpensionärer inte kan göras klara förrän basbeloppets storlek är känt. Genom basbeloppssanknytningen av grundavdraget blir det inte heller möjligt för skatteförvaltningen att ta fram övriga skattskyldigas preliminärskattetabeller i tid. Detta problem kan enklast lösas genom att basbeloppet i fortsättningen i stället bygger på prisjämförelser för oktober månad. Jag har i sistnämnda fråga samrått med chefen för socialdepartementet.

Mina förslag föranleder ändringar i 47 §, 48 § 2 och 3 mom., 49 § och 50 § 2 och 3 mom. KL, 5, 8, 9 a och 10 §§ SIL samt 1 kap. 6 § AFL.

#### *Schablonavdraget under inkomst av tjänst*

RINK har föreslagit att schablonavdraget under inkomst av tjänst skall sänkas till 1 000 kr. Detta förslag skall emellertid ses i samband med RINK:s förslag till ändrade avdragsregler för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. Kommitténs förslag i denna del innebär i korthet att avdrag skall medges endast för kostnader för den del av färdsträckan som överstiger tre mil enkel resa och att reseavdraget görs oberoende av tidsvinst och färdstätt. RINK:s förslag innebär också att dessa kostnader får dras av vid sidan av

schablonavdraget. Härigenom finns det enligt RINK utrymme för att sänka schablonavdraget och använda de ökade inkomster som detta medför till att höja grundavdraget till 12 000 kr. utan att för den skull fler skattskyldiga skall behöva lämna en allmän självdeklaration.

Jag avser inte att föreslå någon förändring av de nuvarande reglerna för avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. För att antalet förenklade självdeklarationer inte skall minska kraftigt finns det därmed också behov av ett högre schablonavdrag än det RINK föreslagit.

Mot bakgrund av främst höjda kostnader för de kollektiva transportmedlen behöver schablonavdraget höjas i förhållande till dagens nivå för att inte ett stort antal skattskyldiga (ca 500 000 enligt beräkningar av RSV) som i dag lämnar förenklad självdeklaration fr.o.m. 1992 års taxering skall bli tvungna att lämna allmän självdeklaration. Förutom att detta skulle leda till olägenheter för de skattskyldiga skulle det medföra en stor extrabelastning för skatteförvaltningen i ett läge då dess resurser kommer att vara hårt ansträngda på grund av de stora materiella och processuella förändringar som då nyligen trätt i kraft. Jag anser med hänsyn härtill att schablonavdraget bör höjas till 4 000 kr. Finansieringen av höjningen bör delvis kunna ske genom att det belopp på 100 kr. som enligt dagens skatteskala tas ut av alla fysiska personer och dödsbon med beskattningsbar inkomst tas ut även i fortsättningen.

Förslaget föranleder en ändring i 33 § 2 mom KL.

Jag vill i detta sammanhang slutligen också nämna att bl.a. den nya skatteskalan och den proportionella beskattningen av kapitalinkomster innebär ändrade förutsättningar för särskild skatteberäkning enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. Jag avser att vid ett senare tillfälle ta upp frågan om vilka förändringar som bör göras i denna lag.

## 4.2 Skatteregler för pensionärer

**Mitt förslag:** Det extra avdraget för folkpensionärer avskaffas. För folkpensionärer medges ett särskilt grundavdrag med 1,5 basbelopp för ensamstående och med 1,325 basbelopp för gifta, dock högst med belopp som uppgår till erhållen folkpension och pensionstillskott eller motsvarande ATP. Det särskilda grundavdraget avtrappas med 65 % av övriga pensionsinkomster fränsett inkomster från privata pensionsförsäkringar.

År 1991 och 1992 avtrappas det särskilda grundavdraget även med 65 % av inkomst av kapital, inkomst av passiv näringsverksamhet och – på samma sätt som nu – mot förmögenhet.

Det särskilda grundavdraget får aldrig understiga det grundavdrag (ca 18 000 – 10 000 kr.) som annan skattskyldig med lika hög taxerad förvärvsinkomst som pensionären medges.

**RINK:s förslag:** RINK presenterar två alternativa förslag.

*Huvudförslaget* har i korthet följande utformning. Folkpensionen blir skattefri. Pensionstillskottet blir skattefritt för personer utan eller med låg ATP genom ett extra avdrag på 48 % av basbeloppet som avtrappas med 40 % mot inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet samt inkomst av kapital utöver 1 000 kr. Alla pensioner utom folkpension, pensionstillskott och motsvarande ATP beläggs med en grundavgift, motsvarande skattedelen av socialavgifterna, som erläggs av pensionsutbetalaren. Grundavdraget slopas för pensionärer. Den statliga inkomstskatten utgår för beskattningsbara förvärvsinkomster över 170 600 kr. Basbeloppet höjs i förtid den 1 januari 1991 med hänsyn till engångshöjningar av konsumentprisindex i början av 1991. Enskilda näringsidkare får göra avdrag för pensionssparande i inkomstslaget näringsverksamhet. Löntagare får skatteåterbäring motsvarande grundavgiften för individuellt pensionssparande.

*Sidoalternativet* har i huvuddrag följande utformning. Reglerna för beräkning av basbeloppet justeras så att basbeloppet inte påverkas av den engångshöjning av konsumentprisindex som uppkommer genom skattereformens finansiering. Folkpensionen höjs från 96 % till 102 % av basbeloppet för ensamstående och från 78,5 % till 84,5 % av basbeloppet för gifta för att undvika en sänkt real inkomst efter skatt för personer med låg ATP. Extra avdrag utgår med maximalt 150 % av basbeloppet och avtrappas med 75 % i ett inkomstskikt av bredden 36 000 kr. och med 40 % för inkomster därutöver. Grundavdraget slopas för pensionärer. Socialavgifter uttas vid intjäandet av alla typer av pensionsförmåner.

**Remissinstanserna:** RINK:s huvudförslag har kritiserats av ett stort antal remissinstanser, däribland *PRO* och *Sveriges Pensionärsförbund*. Kritiken riktas i första hand mot grundavgiften på pensioner. Sidoalternativet har bemötts mer positivt av remissinstanserna. Många remissinstanser hävdar dock att pensioner inte skall beskattas på annat sätt än andra tjänsteinkomster.

**Skälen för mitt förslag:** RINK:s förslag om en särskild grundavgift på pensioner har mötts av en omfattande kritik vid remissomgången. Jag har tidigare instämt i den kritiken (prop. 1989/90:50 s. 96) och har därför inte för avsikt att föreslå en grundavgift på pensioner enligt RINK:s huvudalternativ.

Jag anser också att det s. k. sidoalternativet har sådana nackdelar att det inte bör införas.

Förutsättningarna för pensionärerna har också i viss mån ändrats sedan RINK presenterade sitt förslag. Jag vill här nämna att riksdagen beslutat (prop. 1989/90:52, Sfu8, rskr. 100, SFS 1989:1046) att basbeloppet fr. o. m. år 1991 inte skall räknas upp med hänsyn till den extraordinära prisökning som orsakas av skattereformens finansiering 1990 och 1991 i form av höjda indirekta skatter, höjd fastighetsskatt och reducerade räntebidrag. För pensionärer med normala och höga inkomster balanseras de höjda indirekta skatterna av sänkta inkomstskatter. Pensionärer utan eller med låg ATP betalar emellertid ingen skatt och får därför ingen skattelättnad. Åtgärder för de sämst ställda pensionärerna inom systemen för pensionstillskott och kommunalt bostadstillägg, KBT, har därför vidtagits.

Riksdagen har vidare (prop. 1989/90:100, bil. 1, SkU22, rskr 125) beslutat

att löneinkomster som erhålls fr.o.m. år 1990 inte skall reducera det extra avdraget för ålderspensionärer.

Jag är medveten om att pensionärsbeskattningen även efter dessa ändringar medför inte önskade marginaleffekter. Det är därför av betydande intresse att pensionärerna beskattas på samma sätt som övriga skattskyldiga, vilket också många remissinstanser hävdar. En sådan lösning är emellertid inte problemfri. Dels kommer vissa pensionärsgrupper, t. ex. många statspensionärer, att få försämringar, dels påverkas det statsfinansiella läget negativt. Med hänsyn härtill och då ytterligare överväganden krävs är jag inte beredd att nu lägga fram ett sådant förslag.

Mitt förslag innebär att det extra avdraget för folkpensionärer avskaffas. I stället medges ett särskilt grundavdrag med 1,5 basbelopp för ensamstående och med 1,325 för gifta, dock högst med belopp som uppgår till uppbyggnaden av folkpension och uppbyggnaden av pensionstillskott eller motsvarande ATP.

Marginaleffekterna bör i största möjliga utsträckning reduceras. Det särskilda grundavdraget bör därför inte avtrappas mot arbetsinkomster och på sikt bör det reduceras endast mot pensionsinkomster som överstiger 1,5 basbelopp för ensamstående och 1,325 för gifta. För att sparande i privata pensionsförsäkringar inte skall bli ogynnsamt för pensionärer med låga inkomster bör avtrappning dock inte ske mot inkomster från individuella pensionsförsäkringar.

Av statsfinansiella skäl bör avdraget under åren 1991 och 1992 även reduceras med 65 % av inkomst av kapital, inkomst av passiv näringsverksamhet och – på samma sätt som nu – mot förmögenhet. I förhållande till lagrådsremissen har den ändringen gjorts att inkomst av passiv näringsverksamhet av neutralitetsskäl jämföras med inkomst av kapital.

*En folkpensionär bör vidare alltid garanteras minst samma grundavdrag (ca 18 000 – 10 000 kr.) som annan skattskyldig med lika hög taxerad inkomst.*

Chefen för socialdepartementet har tidigare denna dag föreslagit förändringar av pensionstillskottet och KBT i anslutning till skattereformen. Jag återkommer till de ekonomiska effekterna av skattereformen för pensionärerna (avsnitt 9). *Lagrådet* har föreslagit vissa ändringar av i huvudsak förtydligande karaktär. Lagrådets synpunkter – som jag delar – behandlas vidare i specialmotiveringen.

Jag har i dessa frågor samrått med chefen för socialdepartementet.

Förslaget föranleder, såvitt avser KL, ett nytt fjärde moment till 48 § och ändringar i 50 §, 52 § 1 mom. och anvisningarna till 48 § och 50 §. I fråga om SIL sker ändringar i 8 §, 9 § samt 11 § 1 mom. Vidare krävs övergångsbestämmelser för taxeringsåren 1992 och 1993.

### 5.1 Allmänt om beskattningen av arbetsinkomster

**Mitt förslag:** Alla typer av ersättning för arbetsinsatser, t.ex. kontantlön, naturaförmåner, överskott från enskild näringsverksamhet och arbetsinkomster från fåmansföretag skall så långt som möjligt beskattas på ett likformigt sätt utan undantag och undervärdering av vissa ersättningar.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som uttryckligen har berört frågan godtar dessa principer för beskattningen av arbetsinkomster.

**Skälen för mitt förslag:** RINK framhåller i sitt betänkande att en olikformig beskattning av arbetsinkomster, precis som en olikformig beskattning av kapitalinkomster, leder till samhällsekonomiska snedvridningar och komplikationer. Vidare urholkas inkomstmåttets fördelningspolitiska träffsäkerhet.

En grundläggande metod för att få neutralitet i den skattemässiga behandlingen är att undersöka möjligheterna att slopa de särregler som finns i skattesystemet för vissa typer av inkomster. Härigenom förenklas också skattereglerna betydligt. Särregler bör enligt min mening belasta skattesystemet endast om det finns starka skäl som talar för att t.ex. lättnader i vissa hänseenden är lämpligare att bygga in i skattereglerna än att åstadkomma genom direkta åtgärder från samhällets sida. Skattesystemet kommer på så sätt sannolikt att uppfattas som mer rättvist än vad som nu ibland kan vara fallet.

I dagens skattesystem finns åtskilliga undantag från en neutral arbetsinkomstbeskattning. Bl.a. finns uttryckliga regler om förmånlig behandling av vissa ersättningar för utfört arbete såsom pensionsförmåner och s.k. avtalsförsäkringar m.m. I andra fall förekommer avvikelser från en likformig beskattning genom att förmåner undervärderas, t.ex. i fråga om åtskilliga naturaförmåner. Vidare kan nämnas att reglerna för beskattning av traktamenten och andra kostnadsersättningar ger utrymme för dolda, obeskattade löneförmåner genom att avdrag i många fall medges med belopp som motsvarar den ersättning arbetsgivaren betalat den anställde även om ersättningen överstiger den verkliga kostnaden eller fördyringen.

På grund av bl.a. de höga marginalsatterna har det blivit lönsamt att utnyttja olikformigheterna i dagens skattesystem. Som exempel kan nämnas att det blivit allt vanligare att de anställda förutom kontantlön erhåller naturaförmåner av olika slag. Sådana arrangemang är lönsamma både för den anställde och arbetsgivaren på grund av en ofta förekommande skattemässig undervärdering av naturaförmånerna, vilket också leder till att underlaget för fastställande av socialavgifter blir för lågt. Ur samhällsekonomisk synvinkel blir det en effektivitetsförlust.

Ett av huvudsyftena med skattereformen är att skapa en neutral beskattning av arbetsinkomster. Detta innebär att skattesystemet i princip skall vara



utformat så att alla typer av ersättningar för arbetsinsatser beskattas likformigt utan undantag och undervärdering. Ett skattesystem som i större utsträckning än det nuvarande är neutralt avseende olika typer av arbetsersättningar medför vidare betydande basbreddningar som möjliggör sänkta skattesatser. Sänkta skattesatser är å andra sidan närmast en förutsättning för att långtgående basbreddningar skall kunna genomföras. Åtskilliga av de undantag från en neutral arbetsinkomstbeskattning som under årens lopp har införts i skattelagstiftningen har nämligen haft sin grund i att de höga skattesatserna ansetts ge upphov till oskäligen skattekonsekvenser i vissa fall.

RINK har i sitt betänkande relativt ingående diskuterat olika metoder för att åstadkomma en mer likformig beskattning av sådana arbetsinkomster som inte utgår i form av kontantlön. Kommittén har vidare företagit en allmän översyn av värderings- och avdragsregler och regler om undantag från skatteplikt.

För egen del kan jag instämma i kommitténs ställningstaganden beträffande principerna för en likformig beskattning av arbetsinkomster. Jag anser det således vara ett angeläget mål för skatterecformen att åstadkomma en mer enhetlig arbetsinkomstbeskattning och att reformen i dessa delar bör syfta till skattemässig neutralitet mellan olika typer av arbetsinkomster. I det följande kommer jag att närmare gå in på vilka ändringar dessa grundprinciper föranleder i det nuvarande regelsystemet, bl.a. vad avser utformningen av inkomstslaget tjänst, behandlingen av kostnadsersättningar, vissa undantag från skatteplikt samt beskattningen av naturaförmåner. Frågan om beskattningen av inkomster från fåmansföretag återkommer jag till (avsnitten 6.8 och 8.12).

## 5.2 Avgränsningen av inkomstslaget tjänst

### 5.2.1 Viss utvidgning av inkomstslaget tjänst

**Mitt förslag:** De nuvarande principerna för vad som skall hänföras till inkomstslaget tjänst kvarstår i huvudsak oförändrade. En viss utvidgning av inkomstslaget företas dock, så att det i framtiden omfattar alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation.

En förutsättning för att inkomsten skall hänföras till inkomstslaget tjänst är att den inte är befriad från skatt enligt 19 § KL eller är att hänföra till något annat inkomstslag.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i princip med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget tillstyrks i princip eller lämnas utan erinran. *RSV* godtar att inkomstslaget tjänst utformas så att det fungerar som en uppsamlingspost för inkomster som någon fått på grund av egen prestation eller verksamhet men som inte är att hänföra till kapital eller näringsverksamhet. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anför att det ligger i sakens natur att kontrollaspekten bör tillmätas särskild vikt när olika typer av inkomster beskatt-

tas. Kan man inte ge eftertryck åt efterlevnaden av systemet riskerar man att medborgarnas känsla av ansvar för detta undergrävs. En i och för sig önskvärd lösning måste därför vägas mot och ibland underordnas möjligheten att skapa rimliga garantier för en effektiv kontroll. Hovrätten anser att det förmodligen kommer att vara förenat med stora svårigheter att kontrollera de inkomster som förslaget avser att fånga upp. Värdet av en principiellt enhetlig beskattning av olika typer av inkomster torde emellertid enligt hovrätten vara så stort att det uppväger de kontrollsvårigheter som kan bli följden av förslaget. Hovrätten anför vidare viss kritik mot den lagtekniska lösningen. *Kammarrätten i Stockholm* tillstyrker att inkomstslaget tjänst utvidgas så att vissa av de inkomster som för närvarande över huvud taget inte faller in under något inkomstslag blir skattepliktiga. Inkomstslaget bör dock ges en snävare utformning än vad RINK föreslagit. Enligt kammarrätten bör 31 § KL formuleras så att bestämmelsen ger ett klart uttryck för att vad som skall beskattas är ersättning för någon form av egen egentlig prestation eller verksamhet och i 19 § KL bör det införas ett undantag från skatteplikt för sådan verksamhet som inte bör beskattas. Även *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att avgränsningen av inkomstslaget bör göras tydligare genom att uppräkningsen i 19 § KL utvidgas eller att avgränsningen av inkomstslaget tjänst görs klarare.

**Bakgrunden till mitt förslag:** De nuvarande reglerna avseende inkomst av tjänst finns i 31–34 §§ KL. I 31 § anges vilka verksamheter som skall hänföras till inkomstslaget. I 32 § behandlas vad som utgör intäkt av tjänst och i 33 § regleras de avdragsgilla kostnaderna. I 34 § anges att vad som återstår, sedan avdrag gjorts från intäkterna, utgör inkomst av tjänst.

Enligt 18 § KL är all till inkomstslaget tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, liksom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter, att anse som en förvärvskälla. En inkomst är skattepliktig enligt KL om den kan hänföras till något inkomstslag. Ytterligare en förutsättning för att skattepliktig inkomst skall föreligga, är att inkomsten inte är undantagen från skatteplikt enligt 19 § KL. Uppräkningsen i den bestämmelsen av skattefria inkomster utgör en blandning av principella ståndpunkter och specialbestämmelser för särskilda betalningar. Till de förstnämnda undantagen hör familjerättsliga förvärv och gåvor. Till specialbestämmelserna är närmast att hänföra lotterivinster, belopp som utfaller på grund av vissa typer av försäkringar, vissa periodiska understöd, stipendier samt social- och näringsbidrag.

Det kan sägas föreligga två huvudkategorier av inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst. För det första räknas naturligtvis olika typer av anställningsinkomster dit, oavsett om de är av tillfälligt eller mer permanent slag. Till inkomst av tjänst räknas emellertid även skilda slag av inkomster från tillfälligt bedriven verksamhet av t.ex. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig art, liksom från tillfälliga uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur. Fram till och med år 1955 beskattades inkomster från dessa verksamheter i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Ändringen sammanhängde med det samtidigt införda schablonavdraget vid beräkningen av inkomst av tjänst (SOU 1954:18 och prop. 1955:59). Efter denna ändring kan inkomstslaget tjänst sägas ha blivit en uppsamlingsplats för inkomster som erhållits på grund av en utförd prestation och som uppfyller de grundlägg-

gande kriterierna för att bli föremål för inkomstbeskattning, men som inte kan hänföras till något annat inkomstslag.

Det kan framhållas att det inte behöver föreligga något uppdragsförhållande för att en inkomst skall tas upp under inkomst av tjänst. T.ex. har inkomster från kedjebrevsspel och hittelön beskattats i detta inkomstslag. Hit räknas också enligt praxis bl.a. ersättning för lösta pristävlingssuppgifter, gottgörelse i kontanter eller in natura till den som ställt sig till förfogande i reklam syfte, belöningar åt personer som räddat människor eller egendom i fara, vinster i fisketävlingar m.m. Till inkomst av tjänst räknas vidare vissa periodiskt återkommande inkomster såsom pension, livränta, periodiskt understöd och undantagsförmåner. Inkomst av tjänst är dock ingen generell uppsamlingspost. Det kan förekomma inkomster som faller utanför befintliga inkomstslag och förvärvskällor och därigenom blir skattefria.

De gränsdragningsproblem som aktualiseras när det gäller inkomstslaget tjänst gäller främst avgränsningen mot det nuvarande inkomstslaget rörelse. Tveksamhet kan emellertid också uppkomma i fråga om avgränsningen mot det nuvarande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Även tillfälliga inkomster beskattas ju som nyss nämnts för närvarande i vissa fall i inkomstslaget tjänst. För att så skall kunna ske synes det emellertid fordras att inkomsten härrör från någon typ av utförd prestation. Är det fråga om t.ex. en samlares försäljning av ett frimärke brukar intäkten hänföras till tillfällig förvärvsverksamhet.

För att inkomst av rörelse skall föreligga brukar det krävas att verksamheten kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Om det brister i varaktigheten brukar överskott från verksamheten beskattas i inkomstslaget tjänst. Det förhållandet att det kan brista i vinstsyfte saknar betydelse för frågan om inkomsten kan beskattas som inkomst av tjänst. Om emellertid en verksamhet visserligen bedrivs i varaktiga och självständiga former men utan något påvisbart vinstsyfte kan verksamheten hänföras varken till inkomstslaget tjänst eller rörelse. Den faller inte heller in under inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Överskott från en sådan verksamhet undgår således för närvarande beskattning. Å andra sidan medges inte avdrag för eventuellt underskott. Även i vissa andra hänseenden leder nuvarande tillämpning till en del resultat som kan förefalla stå i mindre god överensstämmelse med kravet på en neutral beskattning av vad som kan anses som arbetsinkomster. Det gäller bl.a. vissa situationer där ersättning som erhållits med anledning av någon verksamhet undgått beskattning därför att det inte ansetts röra sig om ersättning för utfört arbete.

**Skälen för mitt förslag:** De nuvarande principerna för vad som skall hänföras till inkomstslaget tjänst bör i huvudsak behållas och inkomstslaget bör utgöra en förvärvskälla. Med den nuvarande utformningen av inkomstslaget tjänst kan emellertid som framhållits i det föregående förekomma arbetsinkomster som, trots att de inte är skattebefriade enligt 19 § KL, undgår beskattning på grund av att de faller utanför befintliga inkomstslag. Till dessa hör t.ex. överskott av hobbyverksamhet som bedrivs både självständigt och varaktigt, men utan påvisbart vinstsyfte. Det framstår som en brist att sådana överskott undgår beskattning medan intäkter från verksamheter som bedrivs kanske på ett mer tillfälligt sätt hänförs till skattepliktig inkomst av

tjänst. Inkomstslaget bör därför få en sådan utformning att överskott av även mer varaktiga verksamheter utan påvisbart vinstsyfte omfattas.

Andra inkomster som i praxis bedömts vara skattefria är ersättning vid inlösen av fornynd och vissa belöningar för utfört arbete eller prestation, som lämnas av annan än den för vars räkning prestationen utförts, om belöningen inte utlovats i förväg eller annars varit förutsatt. Andra fall som aktualiseras är skadestånd som inte kan hänföras till någon förvärvskälla, stipendier och liknande ersättningar som inte utgått periodiskt eller som inte bedömts innebära att något arbete utförts för utgivarens räkning. Det kan emellertid finnas även andra typer av inkomster som det från neutralitetssynpunkt ter sig befogat att hänföra till inkomstslaget tjänst.

Jag anser därför i likhet med RINK att det finns skäl att ge inkomstslaget en sådan utformning att det i högre grad än i dag fungerar som en allmän uppsamlingsplats för vissa inkomster. Enligt min mening är det naturligt att i inkomstslaget tjänst beskatta alla ersättningar som någon får på grund av egen prestation eller verksamhet och som inte är att hänföra till inkomst av kapital eller näringsverksamhet. Med denna avgränsning kommer sådana belopp som avser t.ex. engångsbelopp till efterlevande för mistat underhåll inte heller i fortsättningen att omfattas av inkomstslaget tjänst. Däremot bör sådana fall som i hittillsvarande praxis bedömts skattefria omfattas, under förutsättning att det rör sig om ersättning för någon prestation.

Kammarrätten i Stockholm förordar en snävare utformning av 31 § KL än den RINK föreslagit. Jag delar inte denna uppfattning. Avsikten är att stadgandet skall få en så generell utformning att det blir en uppsamlingsplats. Däremot finns det även enligt min mening anledning att såsom kammarrätten och Svenska Revisorsamfundet SRS föreslagit göra vissa tillägg till 19 § KL. Jag anser således att det inte heller i fortsättningen finns anledning att beskatta ersättning till blodgivare och liknande och ersättningar för upplysningar m.m. som lett till gripande av brottslingar på grund av dessa ersättningsars speciella karaktär. Jag anser även att skattefriheten av samma skäl bör omfatta hittelön samt belöningar till personer som räddat människor eller egendom i fara. Även vissa administrativa förenklingar uppkommer härigenom. De nu nämnda ersättningsarna bör således genom tillägg till 19 § KL undantas från skatteplikt.

Hovrätten över Skåne och Blekinge anser att avgränsningen av vilka inkomster som är att hänföra till det ena eller andra inkomstslaget har fått en olycklig lagteknisk utformning i RINK:s förslag. Förslaget att inkomstslaget tjänst skall tjäna som en uppsamlingsplats för vissa inkomster kommer enligt hovrätten inte heller till adekvat uttryck i den föreslagna paragrafen. Hovrätten anser vidare att inkomstslaget borde få ett annat namn, t.ex inkomst av arbete m.m.

Jag delar hovrättens uppfattning att den lagtekniska lösning RINK föreslagit inte är lämplig. Detta bör lösas genom att definitionerna av inkomstslagen näringsverksamhet och kapital görs uttömmande, vilket även hovrätten förordar. Jag anser emellertid inte att det finns anledning att ge inkomstslaget tjänst en ny beteckning. Uttrycket inkomst av tjänst kan visserligen förefalla något ålderdomligt för modernt språkbruk. Med hänsyn till att det är ett väl etablerat begrepp anser jag emellertid att det ändå bör behållas.

Förslaget föranleder ändringar i 19 och 31 §§ KL.

**Mitt förslag:** Nuvarande krav för att en verksamhet skall anses som rörelse (näringsverksamhet) ändras inte. Från intäkter i en verksamhet som drivs självständigt, men som på grund av bristande vinstsyfte beskattas i inkomstslaget tjänst och inte i näringsverksamhet, får avdrag göras för utgifter som betalats under beskattningsåret och, om överskott därefter föreligger, även för underskott som hänför sig till året före beskattningsåret. Avdraget får dock inte överstiga beskattningsårets intäkt av verksamheten och får inte heller kvittas mot andra tjänsteinkomster.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer endast delvis med mitt. RINK presenterar fyra olika lösningar rörande gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet. En lösning bygger på ett skärpt begrepp för vad som skall anses som näringsverksamhet jämfört med nuvarande rörelsebegrepp, en annan innebär speciallösningar för de vanligaste vinst- och avdragssituationerna, en tredje innefattar ett näringsverksamhetsbegrepp utan vinstsyfte och slutligen beskrivs en lösning med kvittningsförbud för underskott av näringsverksamhet mot inkomster i andra förvärvskällor. Lösningen med ett preciserat näringsverksamhetsbegrepp är den som kommittén i första hand förordar. Det sistnämnda förslaget innebär att kraven för att en verksamhet skall anses som näringsverksamhet höjs jämfört med nuvarande rörelsebegrepp. En verksamhet skall således anses som näringsverksamhet endast om det av omständigheterna i det enskilda fallet klart framgår att den bedrivs med vinstsyfte. RINK föreslår inga särskilda regler rörande kostnadsavdrag för hobbyinkomster.

**Remissinstanserna:** Förslaget har fått ett blandat mottagande. Den av RINK föreslagna beskattningen av överskott av hobbyverksamhet kan enligt många remissinstanser ge upphov till svårigheter, bl.a. vid inkomstberäkningen. Vidare anføres att det inte är rimligt att kostnader som uppkommit under tidigare beskattningsår inte får dras av. Flera remissinstanser kommer också med alternativa förslag.

RSV har ingenting att erinra mot att reglerna skärps för underskottsrorelser av hobbykaraktär genom ett höjt näringsverksamhetsbegrepp. Verket har i och för sig inte heller något att erinra mot att överskott av hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget tjänst. Enligt RSV:s mening uppstår dock problem beträffande avdrag för kostnader hänförliga till tidigare år. RSV föreslår att överskott från självständiga och varaktiga verksamheter utan egentligt vinstsyfte skall beskattas i inkomstslaget tjänst och där behandlas som särskilda förvärvskällor, varvid varje verksamhet skall utgöra en förvärvskälla. Avdrag får medges för utgifter betalda under beskattningsåret och för nettokostnaden det närmast föregående året. *Kammarrätten i Stockholm* anser också att RINK:s förslag innebär svårigheter när det gäller beräkningen av inkomsterna av hobbyverksamheten. *Kammarrätten* föreslår

att avdraget för kostnader för hobbyverksamhet begränsas till ett belopp som motsvarar storleken av intäkterna under året av den aktuella verksamheten. *Kammarrätten i Göteborg* avstyrker RINK:s förslag och förordar i stället att inkomst av hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet med ett förbud mot avdrag för s.k. definitiv förlust i förvärvskällan. *LRF* anser att RINK:s förslag är ofullständigt och att många viktiga frågor lämnats obesvarade och att vissa lösningar måste betraktas som felaktiga. *LRF* anser att ett skärpt rörelsebegrepp inte löser några problem utan att dagens tvister i gränsdragningsfrågan kommer att överföras till det nya systemet. Vidare anser *LRF* att förslaget innehåller en rad oklarheter beträffande hur inkomstberäkningen skall gå till i olika situationer, framför allt inom hästsporten. *LRF* förordar istället ett annat av de alternativ som utredningen lagt fram, nämligen att rekvisitet vinstsyfte slopas. Liknande synpunkter förs också fram av *Svenska Travsportens Centralförbund*, *Svenska Galoppens Centralförbund* och *AB Trav och Galopp* i ett gemensamt yttrande.

### Skälen för mitt förslag

#### *Problembeskrivning*

Med rörelse avses en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Tre rekvisit brukar anges. Verksamheten skall vara varaktig, självständig och ha ett objektivt fastställbart vinstsyfte. Dessa rekvisit kommer att gälla även för det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Rekvisiten varaktighet och självständighet medför normalt inga större tillämpningsproblem. Det är däremot ofta besvärligare att bedöma om vinstsyfte föreligger. Finns vinstsyfte bedöms verksamheten som näringsverksamhet. Finns inget sådant syfte undgår inkomsten enligt dagens regler beskattning. Skälet härtill är främst grundprincipen i gällande rätt att en inkomst är beskattningsbar endast om den kan hänföras till en förvärvskälla i något av de nuvarande sex inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet samt kapital.

Kravet på vinstsyfte har markerat gränsdragningen mot vad som brukar kallas hobby. Med hänsyn till den utvidgning av inkomstslaget tjänst som jag nyss föreslagit kommer vinstsyftet vanligtvis att utgöra gräns mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet.

Det är i första hand två problem som är angelägna att lösa på detta område. Det ena är att begränsa möjligheterna att undgå beskattning av inkomster från en verksamhet som bedöms som hobby och därmed på grund av lagstiftningens hitillsvarande utformning varit skattefria. Det andra är att begränsa möjligheterna att dra av underskott för vad som i grunden måste anses utgöra privata levnadskostnader i en hobbyverksamhet mot andra inkomster.

En annan olägenhet i nuvarande lagstiftning är de olikheter som uppkommer när en hobbyverksamhet hänförs till tjänst jämfört med rörelse. Intäkter av *tillfällig* hobbyverksamhet, t.ex. fotoverksamhet som leder till publicering i tidskrift vid något enstaka tillfälle, beskattas för närvarande i inkomst-

slaget tjänst, varvid avdrag medges för nödvändiga omkostnader. Om verksamheten däremot inte är enbart tillfällig, dvs. är varaktig och dessutom utmärks av viss självständighet blir intäkten emellertid skattefri och något kostnadsavdrag inte aktuellt. Föreligger vinstsyfte skall intäkterna hänföras till rörelse. I sådant fall får avdrag göras för kostnaden även om endast obetydliga eller inga intäkter har förekommit. Det kan ju förflöta lång tid innan en rörelse ger intäkter.

För den som vid sidan av aktiv näringsverksamhet själv bedriver en verksamhet av hobbykaraktär uppkommer en annan möjlighet. Redovisas hobbyverksamheten i samma förvärvskälla som näringsverksamheten kan det bli möjligt att kvitta ett underskott av hobbyverksamheten mot överskott i näringsverksamheten. Eventuellt underskott i hobbyverksamheten är i princip att betrakta som en privat levnadskostnad och är således inte avdragsgillt mot rörelsinkomsterna. På grund av kontrollsvårigheter kan ändå ett sådant underskott av hobbyverksamhet ibland utnyttjas för kvittning mot övrig inkomst i förvärvskällan, både när det gäller inkomstskatt och socialavgifter.

#### *Mina överväganden*

Jag har tidigare föreslagit att inkomstslaget tjänst görs till ett "restinkomstslag" som skall omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation. Härigenom kommer intäkterna i en sådan verksamhet, som inte ansetts som näringsverksamhet för att det brister i vinstsyftet, att beskattas som inkomst av tjänst.

I några situationer kan det beträffande verksamhet av hobbykaraktär föreligga svårigheter att beräkna de relevanta kostnaderna för intäktens förvärvande. Svårigheterna har att göra bl.a. med att det rör sig om verksamhet som varken är renodlad inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Det är därför nödvändigt att ha vissa särregler vad gäller kostnadsavdrag för denna typ av verksamheter. RINK:s förslag kan i denna del inte anses tillräckligt klarläggande. Ytterligare preciseringar på några punkter behövs således. Remissinstanserna har lämnat i huvudsak två alternativa förslag som syftar till att lösa främst detta problem.

RSV föreslår att överskott från hobbyverksamheter beskattas i inkomstslaget tjänst och där behandlas som särskilda förvärvskällor. Avdrag får enligt denna lösning medges för utgifter som betalats under beskattningsåret och för nettokostnaden det närmast föregående året. Det andra alternativet, som föreslås av bl.a. kammarrätten i Göteborg och LRF innebär att rekvisitet vinstsyfte slopas, varigenom näringsverksamhetsreglerna i stället blir tillämpliga på hobbyverksamhet.

För egen del förordar jag en lösning som i sina huvuddrag ansluter till RSV:s förslag.

För att underlätta bedömningen av framför allt frågorna om kostnadsavdrag bör självständigt bedriven verksamhet som skall beskattas i inkomstslaget tjänst och inte i näringsverksamhet på grund av bristande vinstsyfte (hobbyverksamhet) i vissa avseenden särskiljas från övriga tjänsteinkomster.

Avdrag för utgifter bör i dessa fall inte medges i den mån utgifterna över-

stiger intäkterna. Utgifterna bör således inte få dras av mot andra tjänsteinkomster. Överstiger utgifterna intäkterna uppstår givetvis ingen skattepliktig inkomst.

På grund av att kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst skulle det i vissa lägen kunna uppstå oskäligen konsekvenser. Inflyter exempelvis intäkten från en hobbyverksamhet ett år men har utgifterna betalats året innan skulle dessa inte få dras av. Det är därför rimligt att utgifter som hänför sig till året före beskattningsåret också får dras av. Har inkomster förekommit även detta år skall givetvis dessa redovisas och sistnämnda utgifter i första hand kvittas mot det årets intäkter. Det bör inte vara tillåtet att utnyttja underskott som ligger ännu längre tillbaka i tiden, främst med hänsyn till utrednings- och kontrollproblem. Jag delar vidare den uppfattning RSV uttalat att det skulle vara onödigt resurskrävande att efter modell från företagsbeskattningen löpande fastställa underskott och sedan rulla dessa framåt. Även här skulle dessutom kontrollproblem uppkomma. Mot bakgrund av att det i dessa fall inte rör sig om egentlig näringsverksamhet anser jag det rimligt att inta en sådan ståndpunkt.

Några remissinstanser har, som jag framhållit tidigare, förespråkat en alternativ lösning som innebär att rekvisitet vinstsyfte slopas. En sådan lösning skulle visserligen underlätta gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet men är enligt min mening behäftad med andra nackdelar. För det första är det principiellt betänkligt att betrakta verksamhet som uppenbart saknar förvärvssyfte som näringsverksamhet. Lösningen medför vidare att hobbyverksamhet som ger vissa intäkter i stor utsträckning kommer att klassificeras som näringsverksamhet. Utan särskilda spärregler skulle då hela det regelverk som gäller för egentlig näringsverksamhet komma att bli tillämpligt för dessa hobbybetonade verksamheter, med bl.a. ökade möjligheter att kvitta underskott av hobbyverksamheten mot andra inkomster som följd. Om spärregler införs för sistnämnda fall skulle de innebära en ytterligare komplikation av regelsystemet.

En annan fråga som uppkommer om rekvisitet vinstsyfte slopas rör vilka krav på redovisning som skall ställas. För att kontrollmöjligheterna skall bli tillfredsställande borde samma redovisningskrav gälla för sådan verksamhet som för egentlig näringsverksamhet. Det kan emellertid inte vara rimligt att ha lika stränga redovisningskrav som för egentlig näringsverksamhet med tanke på att det i flertalet fall rör sig om en hobby som inte syftar till någon vinst. Det skulle vidare medföra en ökad belastning på skattemyndigheterna att hantera ett stort antal fall av verksamheter som formellt är näringsverksamhet men som inte syftar till att alstra överskott. Jag anser mot bakgrund härav att denna lösning har så allvarliga nackdelar att den inte kan förordas.

Jag vill vidare framhålla att det förslag till ny taxeringslag som för närvarande behandlas i riksdagen (prop. 1989/90:74) har betydelse också i detta sammanhang. Propositionens förslag innebär bl.a. att det införs en möjlighet för den skattskyldige att inom en femårsperiod få sina taxeringar omprövade. Det är främst beträffande nystartade verksamheter som det kan vara svårt att avgöra om det är fråga om hobby eller näringsverksamhet. Det är relativt vanligt att en nystartad verksamhet går med förlust och det kan då i en del fall vara svårt att bedöma om vinstsyfte föreligger eller ej. Om verk-



samheten pågått några år och dess resultat kan ses i ett något längre perspektiv kan emellertid frågan om vinstsyftet ofta bedömas på betydligt säkrare grund. Det nya omprövningsförfarandet kommer att medföra ökade möjligheter att i sådana fall få tidigare taxeringar omprövade.

Beträffande problemet, att avdrag medges för ett underskott av rörelse som i själva verket är hobbyverksamhet och således för en privat levnads-kostnad, minskas detta av de restriktiva regler för kvittning av underskott mot överskott i andra förvärvskällor och mot tjänst som jag senare kommer att föreslå (avsnitt 8.10.3). Dessa innebär i korthet att verksamhet eller verksamheter som utgör aktiv näringsverksamhet bildar en förvärvskälla och att varje verksamhet som utgör passiv näringsverksamhet bildar en särskild förvärvskälla. Underskott av en förvärvskälla i näringsverksamhet får inte kvittas mot överskott i annan förvärvskälla i näringsverksamhet eller i annat inkomstslag utan bara mot framtida överskott i samma förvärvskälla. En viss kvittningsmöjlighet mot inkomst av tjänst föreslås dock för underskott av aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet. Ackumulerat underskott avseende s.k. definitiv förlust i en förvärvskälla får dras av i inkomstslaget kapital efter 70-procentig kvotering på samma sätt som i allmänhet gäller för reaförluster.

Med de angivna reglerna bortfaller normalt möjligheten för den som vid sidan av anställning driver näringsverksamhet av hobbykaraktär att direkt utnyttja underskott av denna för kvittning mot annan inkomst. En skattskyldig som bedriver en verksamhet som går med förlust har således ingen nytta av de uppkomna underskotten så länge verksamheten pågår. Med hänsyn härtill finns det enligt min bedömning inte anledning att som RINK föreslagit höja kraven för att en verksamhet skall anses som näringsverksamhet. Visserligen skulle i en del fall, där det i dag är tveksamt om en verksamhet skall bedömas som rörelse eller hobby, ett skärpt rörelserekvisit göra det lättare att bedöma om en verksamhet skall anses som tjänst eller näringsverksamhet. Å andra sidan uppkommer nya gränsdragningsproblem och risken ökar för att seriös näringsverksamhet – kanske framför allt litterär och konstnärlig sådan – felaktigt kan bli bedömd som hobby.

Med den lösning jag förordat motsvarar gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet i stort den tidigare gränsen mellan hobby och rörelse. Den praxis som utvecklats på detta område kan i mycket förbli vägläddande.

Jag skall här slutligen erinra om att utgifter för hobbyverksamhet till sin natur är att anse som privata levnads-kostnader och således inte avdragsgilla. Problemet med att en hobbyverksamhet sammanblandas med en seriös näringsverksamhet kan därför inte lösas genom exempelvis ändringar i rekvisiten för vad som skall anses som näringsverksamhet. Frågorna får i stället lösas i samband med skattemyndigheternas kontroll.

Förslaget föranleder ändringar i 31 § och 33 § 1 mom. KL.

### 5.3.1 Allmänt

De närmare bestämmelserna om vad som utgör intäkt av tjänst finns i 32 § 1–4 mom. KL samt i anvisningarna. Av grundläggande betydelse är bestämmelserna i 32 § 1 mom. första stycket a. Där föreskrivs, att till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten.

Om en neutral arbetsinkomstbeskattning skall uppnås krävs att alla typer av ersättningar för utförda arbetsprestationer beskattas likformigt, oavsett i vilken form ersättningen utgår. Detta kräver att intäkterna kan beräknas på ett sätt som motsvarar deras verkliga värde. För kontantersättningar är detta naturligtvis inget problem. Normalt uppstår inte heller några svårigheter vad gäller beskattningstidpunkten. Här gäller kontantprincipen. Viss oklarhet finns dock beträffande hur s.k. årsskiftesbetalningar skall bedömas. Jag återkommer till den frågan (avsnitt 6.2.7). Det finns emellertid ett viktigt område där beräkningen av intäkten kan innebära betydande svårigheter, nämligen förekomst av olika former av naturaförmåner. I praktiken torde ofta av olika skäl en påtaglig undervärdering av sådana förmåner ske, vilket leder till avvikelser från en neutral inkomstbeskattning. Jag avser att lägga fram förslag till förändringar på naturaförmånsområdet i syfte att här uppnå en mer likformig beskattning. Andra avvikelser från en neutral inkomstbeskattning som berör intäktssidan av inkomst av tjänst är skattefriheten för kostnadsersättningar från stat och kommun samt den skattemässiga behandlingen av vissa s.k. avtalsförsäkringar. Beträffande huvudprinciperna för inkomstberäkningen i inkomstslaget tjänst anser jag dock i likhet med RINK att det inte finns anledning att företa några ändringar.

### 5.3.2 Löneförmåner m.m.

#### 5.3.2.1 Beskattningen av naturaförmåner

##### *Inledning*

Med naturaförmåner avses förmåner som i samband med anställning eller uppdrag utgår i annan form än kontant ersättning. Dessa förmåner är att likställa med lön och alltså principiellt skattepliktiga (32 § 1 mom. KL). Enligt huvudregeln skall naturaförmåner vid beskattningen tas upp till ortens pris (42 § KL). Härmed avses marknadsvärdet.

Fr. o. m. den 1 januari 1988 gäller delvis nya regler för beskattningen av naturaförmåner. De innebär i korthet följande (prop. 1987/88:52, SkU 8, rskr. 96, SFS 1987:1303 m.fl.). Förmånerna delas in i två huvudkategorier, *skattepliktiga naturaförmåner* resp. *personalvårdsförmåner*. Till den sistnämnda gruppen hör s. k. trivselförmåner. Sådana förmåner är skattefria. Övriga förmåner är i princip skattepliktiga, med undantag för vissa i KL särskilt angivna förmåner. Bland dessa finns fri hälso- och sjukvård m. m. och vissa gåvor.

Ett viktigt inslag i den partiella reform som företogs den 1 januari 1988 är att preliminär A-skatt numera skall inbetalas för alla skattepliktiga förmåner och att de beläggs med socialavgifter.

Även om de relativt nya reglerna innebär väsentliga steg mot en mer likformig skattemässig behandling av naturaförmåner jämfört med kontant lön finns anledning att i samband med skattereformen ånyo överväga bl. a. de nuvarande värderingsreglerna. Vidare finns det skäl att på nytt ta ställning till vilka kriterier som bör gälla för avgränsningen mellan skattepliktiga resp. skattefria förmåner.

### *Nuvarande regelsystem i huvuddrag*

#### Beskattningsregler

Den allmänna utgångspunkten att naturaförmåner är att likställa med kontant lön kan sägas utgöra grunden för den nuvarande indelningen i skattepliktiga resp. skattefria förmåner. I första hand gäller alltså att naturaförmåner är skattepliktiga (32 § 1 mom. KL). Endast i den mån vissa typer av förmåner är särskilt undantagna i KL föreligger skattefrihet. Bestämmelser av sådan innebörd finns beträffande förmån av fri hälso- och sjukvård, fria arbetskläder och fri uniform under vissa villkor samt vissa typer av gåvor under särskilt angivna förutsättningar (32 § 3 b – 3 d mom. KL). Inte heller förmån av fri grupplivförsäkring resp. gruppsjukförsäkring tas normalt upp som intäkt (32 § 3 a mom.). Reseförmåner till anställda i trafik- och resebyråföretag är också skattefria (punkt 8 av anvisningarna till 32 § KL).

En undantagsbestämmelse av mer generell karaktär finns i 32 § 3 c mom. och tar sikte på s.k. personalvårdsförmåner. Dessa förmåner avser sådant som inte är ett direkt vederlag för utfört arbete. Det är i stället fråga om åtgärder som är avsedda att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller som annars utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Exempel på personalvårdsförmåner utgör förfriskningar m.m. i samband med arbetet, sedvanliga personalrabatter samt möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård under vissa förutsättningar (punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL).

Som ett ytterligare undantag från den principiella skatteplikten gäller att förmåner som har utgått i annat än pengar och inte är ett direkt vederlag för utfört arbete ändå inte skall tas upp som intäkt om deras sammanlagda värde per år uppgår till högst 600 kr (32 § 3 f mom. KL). Detta undantag avser inte förmåner som värderas enligt schablonregler eller förmåner som kan tillhandahållas utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller motsvarande.

Som nämnts inledningsvis skall naturaförmåner enligt huvudregeln tas upp till marknadsvärdet vid beskattningen. För vissa frekventa förmåner som bilförmån och kostförmån görs dock en schablonmässig värdering (punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 42 § KL). Motsvarande gäller – vid preliminärbeskattningen – för bostadsförmån. Några mer betydande avvikelser från det preliminärt åsatta värdet torde dock i regel inte förekomma. För ränteförmåner gäller likaledes en schablonmässig värdering. Sistnämnda

förmånstyp är för övrigt enligt gällande ordning föremål för en principiellt avvikande skattemässig behandling därigenom att den grundar räntetillägg vid beräkningen av underlag för tilläggsbelopp enligt 10 § 6 mom. SIL. Förmånen betraktas alltså inte som intäkt av tjänst.

Preliminärskatt och arbetsgivaravgifter m.m.

Före år 1988 var arbetsgivaren skyldig att ta hänsyn till värdet av förmåner vid beräkningen av avdrag för preliminärskatt endast för vissa särskilt angivna förmånstyper nämligen kost, bostad och bil.

De nya reglerna innebär en skyldighet för arbetsgivaren att beakta samtliga skattepliktiga förmåner vid beräkningen av preliminärskatten. En värdering skall alltså göras redan i det preliminära förfarandet. Vidare skall värdet av alla skattepliktiga förmåner numera anges i kontrolluppgift.

I fråga om socialavgifter gällde tidigare att kost, bostad och bil räknades in i underlaget, medan andra förmåner föll utanför. 1988 års regler medför att samtliga skattepliktiga förmåner skall bilda underlag för socialavgifter.

### *Sammanfattning och allmänna utgångspunkter*

Som nämnts inledningsvis har 1987 års översyn av förmånsbeskattningsregler m. m. inneburit att steg tagits mot en mer likformig behandling av konstant lön och andra förmåner på grund av tjänsten. I samband med en skattereform av den omfattning som nu föreslås är det emellertid särskilt angeläget att på ett förutsättningslöst sätt ta ställning till om det finns anledning att på nytt överväga nuvarande indelning av olika förmåner och de grundläggande värderingsreglerna. Vidare bör övervägas om värderingsreglerna bl. a. för mer vanligt förekommande förmånstyper som t. ex. bilförmån i tillräcklig utsträckning uppfyller de grundläggande kraven på skattemässig neutralitet. Med neutral beskattning avses att beskattningsresultatet bör bli detsamma oavsett om den anställde fått lönen i pengar och köpt sig det som förmånen avser eller om han får förmånen direkt från arbetsgivaren.

Den översyn som RINK företagit av de nuvarande reglerna täcker i huvudsak de frågeställningar som nyss berörts.

Vad beträffar skattepliktens omfattning i stort har kommittén inte föreslagit några generella ändringar i den nuvarande avgränsningen mellan skattepliktiga förmåner och skattefria personalvård.

För egen del vill jag framhålla att det givetvis är angeläget att sådana åtgärder som inte kan anses utgöra direkt vederlag för arbete utan i stället avser att skapa trivsel på arbetsplatsen även i fortsättningen betraktas som skattefria personalvård. För att motverka en uppluckring som kan innebära att gränserna tänjs mot det eljest skattepliktiga området anser jag dock att vissa markeringar bör övervägas i fråga om vad som krävs för att förmåner skall kunna hänföras till personalvård.

När det gäller de grundläggande värderingsprinciperna har jag ingen annan uppfattning än kommittén. Marknadsvärdet bör gälla även fortsättningsvis. Denna grundsats bör dock i högre grad komma till uttryck i tillämpningen, vilket kräver att vissa lagtekniska åtgärder vidtas.

Till de förmåner som värderas enligt schablonmässiga grunder hör bilförmån. Mot bakgrund av omfattningen av denna förmånstyp är det enligt min mening nödvändigt att den även i framtiden värderas med ledning av schablonregler samt att dessa innebär en rimlig sammanvägning av kraven på neutralitet och enkelhet. Vissa ändringar bör dock vidtas i de nuvarande beskattningsreglerna. Jag återkommer senare till detta.

En annan förmån som värderas efter schablonregler är kostförmån. Reglerna innebär i korthet att arbetsgivaren har möjlighet att utan skattekonsekvenser för den anställde subventionera 40 procent av ett genomsnittligt framtaget pris för en lunchmåltid av normal beskaffenhet.

Av neutralitetsskäl bör dessa regler slopas i ett reformerat skattesystem.

Bristande neutralitet kännetecknar också de regler som för närvarande gäller för reseförmåner för anställda i trafik- och resebyråföretag. Även här bör ett slopande av den nuvarande skattefriheten övervägas.

En förmånstyp som enligt gällande ordning är föremål för särskild reglering enligt SIL är förmån av räntefria eller lågförräntade lån. De nuvarande reglerna medför bl. a. att socialavgifter inte uttas för sådana förmåner. För att även detta slag av förmån skall bli likformigt beskattad bör den i fortsättningen beskattas som inkomst av tjänst.

Den nuvarande s.k. 600-kronorsregeln innebär i huvudsak att skattepliktiga förmåner som inte värderas enligt schablon eller är särskilt undantagna ändå inte skall tas upp som intäkt om det sammanlagda värdet för en anställd per år uppgår till högst 600 kr. Denna regel bör i princip slopas.

I det följande återkommer jag närmare till de frågeställningar som uppkommer med anledning av de överväganden jag nu redovisat.

### *Personalvårdsförmåner*

**Mitt förslag:** Förutsättningarna skärps för att förmåner skall kunna hänföras till skattefri personalvård. För att skattefrihet skall komma i fråga skall det röra sig om enklare åtgärder av mindre värde. Dessa krav skall vara uppfyllda även i det fall en förmån utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet det handlar om.

**RINK:s förslag:** Inga ändringar föreslås i gällande ordning.

**Remissinstanserna:** RSV framhåller att erfarenheter från senare år visar att allt mer exklusiva förmåner tenderar att föras in under begreppet personalvård. För att motverka att gränserna tänjs ytterligare bör det enligt verket anges, att det skall vara fråga om enklare åtgärder. RSV anser också att skattefriheten för s.k. personalrabatt bör slopas eftersom det ofta kan röra sig om stora inbesparade levnadskostnader. *Kammarrätten i Stockholm* delar uppfattningen och anför att det inte är motiverat att rabatter för anställda inom handeln betraktas som personalvård. *Statens arbetsgivarverk* anser att utrymmet för skattefria personalvårdsförmåner inte bör begränsas.

**Skälen för mitt förslag:** I princip utgör alla förmåner som utgått för tjänsten skattepliktig inkomst för den anställde. Från denna grundsats finns dock

en del undantag varav några avser vissa särskilt i KL uppräknade förmåner. Till dessa hör t. ex. förmån av fri hälso- och sjukvård, vissa gåvor från arbetsgivaren samt, enligt de regler som gäller för närvarande, reseförmåner för anställda i trafik- och resebyråföretag. Dessa förmåner, som ibland kan vara av betydande värde, bör rent lagsystematiskt anses vara i princip skattepliktiga, även om de delvis rör sig i gränslandet mot personalvård. Varierande skäl (se prop. 1987/88:52 s. 50 f., 54 f. och 56 f.) har ansetts föreligga för att undanta dessa förmåner från skatteplikt.

Den andra typen av undantag avser renodlade personalvårdsförmåner. Med detta avses förmåner som inte är ett direkt vederlag för utfört arbete utan är åtgärder avsedda att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller som annars utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet det är fråga om (32 § 3 c mom. KL).

Grundvalen för skattefrihet för dessa förmåner är att de väsentligen framstår som ett led i arbetsgivarens personalvård. Som exempel på personalvårdsförmåner anges förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet, sedvanliga rabatter vid inköp av varor och tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud, samt möjlighet till enklare motion och annan friskvård under vissa förutsättningar.

När det gäller avgränsningen av begreppet personalvård vill jag först framhålla att jag delar kommitténs uppfattning att gränserna mellan vad som utgör vederlag för arbete och vad som är åtgärder för att skapa trivsel eller liknande kan vara svåra att dra i praktiken. Mot bakgrund bl. a. av vad RSV anfört om erfarenheterna under senare år är jag emellertid inte utan vidare beredd att godta en utveckling som kan innebära att betydande förmåner maskeras som personalvård. Det ligger dessutom i sakens natur att det bör röra sig om enklare åtgärder av ringa ekonomiskt värde. Jag förordar en markering av detta i lagtexten. Självfallet bör en sådan markering också ta sikte på sådana förmåner som kan utgå på grund av sedvänja inom yrket eller verksamheten.

Med de åtgärder jag förordar på detta område bör utrymmet för skattefria förmåner av större värde bli mer begränsat än vad som kan följa av den nuvarande författningsregleringen. Med anledning av vad statens arbetsgivarverk anfört, nämligen att skattereglerna inte bör lägga onödiga hinder i vägen för vad som efter hand kan ses som god personalpolitik, vill jag framhålla det angelägna i att en klar åtskillnad eftersträvas mellan sådana förmåner som har med trivsel att göra, dvs. enklare åtgärder av ringa ekonomiskt värde, och andra förmåner av mätbart värde.

De nuvarande reglerna medger att sedvanlig rabatt vid inköp av varor och tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud betraktas som skattefri personalvårdsförmån. En förutsättning för att rabatten skall betraktas som sedvanlig och därmed skattefri, bör vara dels att den lämnas av sedvänja och dels att den har en rimlig nivå. Vad som i det enskilda fallet kan anses utgå på grund av sedvänja, liksom vad som utgör en rimlig nivå är emellertid svårt att ange generellt. Nuvarande regler medför alltså vissa tillämpningssvårigheter.

Enligt RSV kan den nuvarande ordningen få till följd att betydande för-

måner ibland undgår beskattning. Detta gäller framför allt i branscher som omsätter olika kapitalvaror. Vidare kan, som t. ex. för anställda i varuhus med breda sortiment, gränsen mot sedvänja i branschen tendera att suddas ut.

Den omständigheten, att skattefrihet för personalrabatt i en del fall kan komma att avse betydande belopp, innebär i sig att motiven för den nuvarande gynnsamma skattemässiga behandlingen försvagas. Grundprincipen vid förmånsbeskattningen är nämligen den, att förmåner som avser inbesparade levnadskostnader utgör skattepliktig intäkt.

Ett slopande av skattefriheten för sedvanlig personalrabatt har emellertid en del negativa konsekvenser. Hit hör bl.a. vissa kontrollaspekter. Jag är därför inte för närvarande beredd att förorda en sådan lösning. En viss uppstramning bör dock ske i enlighet med vad som anförts i det föregående om t. ex. sedvänja inom yrket. Det finns även anledning att med skärpt uppmärksamhet följa utvecklingen på detta område.

Förslaget föranleder ändringar i 32 § 3 e mom. KL.

### Värderingsfrågorna

**Mitt förslag:** Den nuvarande principen att förmåner skall värderas till marknadsvärdet kvarstår oförändrad. Vissa justeringar föreslås i lagtexten i syfte att framhäva att denna princip utgör huvudregel och att få en mer enhetlig författningsreglering.

**RINK:s förslag:** Inga konkreta författningsändringar föreslås. I övrigt överensstämmer förslaget i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanser delar kommitténs uppfattning att förmåner bör värderas till marknadsvärdet. *Näringslivets skattedelegation* t. ex. betonar vikten av neutrala regler. *RSV och hovrätten över Skåne och Blekinge* anser att en eventuell skärpning av praxis bör komma till uttryck i lagtext. *Företagens uppgiftslämnardelegation* anser att värdering av förmåner inte är en uppgift som bör ankomma på arbetsgivaren. *Svenska Revisorsamfundet SRS* delar de målsättningar kommittén angett men framhåller att de nuvarande reglerna innehåller ett flertal avsteg från grundprincipen.

**Skälen för mitt förslag:** Som jag framhållit i det föregående är en av huvudtankarna i skattereformen att olika typer av arbetsersättning skall bli föremål för en enhetlig och neutral beskattning.

RINK har relativt utförligt analyserat det rådande rättsläget på området och undersökt olika alternativ till lösningar av de problem som är förenade med en neutral beskattning av förmåner. Jag skall endast i korthet uppehålla mig vid kommitténs resonemang och därefter redovisa mina egna slutsatser och förslag.

Kommittén anför i huvudsak följande. Värderingsreglerna avseende förmåner har ibland påverkats av allmänna försiktighetsprinciper och av andra, t. ex. personalsociala skäl. Lägre skattesatser, minskad progressivitet och

kravet på finansiering av sänkta skattesatser genom bl. a. basbreddningar innebär delvis nya förutsättningar för tidigare avvägningar. Skattemässigt undervärderade löneförmåner kan tendera att urholka inkomstmåttets fördelningspolitiska träffsäkerhet. Den nuvarande huvudregeln om värdering efter marknadsvärdet är den principiellt riktiga metoden, men i den praktiska tillämpningen sker ofta undervärderingar. En orsak till detta kan vara att det ibland är förenat med svårigheter att fastställa marknadsvärdet. Det kan också emellanåt vara så att subjektiva inslag inverkar på värderingen.

Av de metoder för att komma till rätta med värderingsproblemen som kommittén undersökt kan nämnas preventiva värderingsregler, begränsningar av företagens avdragsrätt avseende kostnader för förmåner samt en värdering utifrån arbetsgivarens kostnader. Vidare har diskuterats en värderingsregel som knyter an till både marknadsvärdet och arbetsgivarens kostnader.

Kommittén har emellertid stannat för att inte förorda någon alternativ lösning. I stället har kommittén valt att understryka det angelägna i att den nuvarande grundregeln inte tillämpas med alltför stor försiktighet. Man bör alltså eftersträva att åsätta förmånen ett värde som motsvarar det verkliga marknadsvärdet.

För egen del vill jag först framhålla att jag delar kommitténs och remissinstansernas uppfattning att de av RINK diskuterade alternativa metoderna för att komma till rätta med problem på området inte kan förordas. Bland de skäl som talar häremot kan bl. a. nämnas kravet på neutral behandling. Detta gäller såväl vid preventiva värderingsregler som vid en begränsning av företagets avdragsrätt för kostnader avseende anställda. Att lägga arbetsgivarens kostnad till grund för värderingen är inte heller alltid en framkomlig väg mot bakgrund t. ex. av svårigheter att beakta kapitalkostnader och förmåner med inslag av gemensam användning. Ett system som går ut på att till beskattning ta upp det högsta värdet vid en jämförelse mellan marknadsvärdet och arbetsgivarens kostnad är vidare alltför otymligt rent administrativt.

Jag anser alltså att den nuvarande huvudregeln om värdering till marknadsvärdet bör finnas kvar. Det är givetvis också angeläget att sådana författningsmässiga förutsättningar eftersträvas som i rimlig utsträckning kan tillgodose kravet på en objektiv och enhetlig tillämpning av den rådande grundregeln.

Principen om marknadsvärdet kommer i gällande lagstiftning till uttryck i 42 § KL samt i punkt 1 av anvisningarna. Det anges således, i 42 § andra stycket, att värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, skall beräknas efter ortens pris. Härmed avses, vilket får anses framgå av beskrivningen i punkt 1 av anvisningarna, marknadsvärdet.

Jag föreslår den justeringen att grundprincipen om värdering av förmåner till marknadsvärdet särskilt lyfts fram genom att uttrycket "efter ortens pris" i 42 § ersätts med begreppet "marknadsvärdet". Vad som närmare avses med marknadsvärdet bör, liksom nu, kunna beskrivas i anvisningarna. Jag återkommer till dessa frågor i specialmotiveringen. För att undanröja eventuella



oklarheter bör dock redan här framhållas, att det pris man betalar på orten för en vara eller tjänst givetvis i regel utgör marknadsvärdet.

RSV har i sitt remissvar föreslagit att begreppet naturaförmån genomgående bör bytas ut mot förmån i lagtext. Anledningen är enligt RSV en risk för att vissa förmåner skulle kunna falla bort vid skatte- och avgiftshanteringen.

Jag delar RSV:s uppfattning att det finns skäl att så långt möjligt eftersträva enhetliga begrepp vid förmånsbeskattningen. RINK har för övrigt i sitt förslag till ändring i bl.a. AFL och lagen (1981:691) om socialavgifter (SAL) bytt ut begreppet naturaförmåner mot förmån resp. annan ersättning för utfört arbete. Vidare kan begreppet naturaförmån i vissa sammanhang ge ett något föräldrat intryck. Jag förordar alltså att begreppet *naturaförmån* i 42 § KL ersätts med ordet *förmån*.

Slutligen vill jag, med anledning av vad Företagens uppgiftslämnardelegation anfört om att det inte bör ankomma på arbetsgivaren att värdera förmåner, hänvisa till vad som angavs i prop. 1987/88:52 sid. 45. Där framhölls bl. a. att arbetsgivaren har möjlighet att få besked i värderingsfrågor av den lokala skattemyndigheten.

#### *Bilförmån*

**Mitt förslag:** Förmån av fri bil som inte är äldre än tre år värderas till 0,8 basbelopp med tillägg av 20 % av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen. Om bilmodellen inte saluförts vid denna tidpunkt värderas förmånen till 0,8 basbelopp med tillägg av 20 % av ett uppskattat nybilspris för motsvarande modell.

Förmånsvärdet får dock inte överstiga 42 % eller understiga 35 % av nybilspriset.

Om förmånsbilens årsmodell är äldre än 3 år skall förmånsvärdet tas upp till 85 % av det värde som gäller för senaste årsmodell.

Om förmånsbilens årsmodell är sex år eller äldre skall förmånsvärdet tas upp till 85 % av det värde som framkommer vid en beräkning enligt de regler som gäller för årsmodeller yngre än 3 år varvid ett uppskattat nybilspris fastställs av RSV för dessa fall. Detta pris baseras på 85 % av det genomsnittliga nybilspriset hos de vanligaste bilmodellerna. Alternativt får – om nybilspris fortfarande kan beräknas för förmånsbilen – förmånsvärdet tas upp till 85 % av det värde som gäller för årsmodeller yngre än tre år.

Om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för det privata nyttjandet av förmånsbilen skall förmånsvärdet nedsättas med en femtedel.

Den särskilda värderingsregeln för bilförmån i vissa fall i fåmansföretag avskaffas.

**RINK:s förslag:** RINK föreslog att förmån av fri bil som inte är äldre än tre år värderas till 30 % av nybilspriset. För förmånsbil som är äldre än tre år föreslogs en procentsats om 24.

**Remissinstanserna:** Förslaget har fått ett blandat mottagande. *RSV* förordar bl.a. en beskattning på grundval av priser inom vissa intervaller i ett fåtal värdekolumner. Verket anser också att möjligheterna till reducering av förmånsvärdet bör slopas. *Motormännens riksförbund* tillstyrker grundprincipen men motsätter sig att procentsatsen höjs. *Näringslivets skattedelegation* avstyrker en höjd procentsats samt anser att de nuvarande reglerna i alltför liten utsträckning beaktar skillnader i värdeminskning och reservdelspriser. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att förmånsvärdet bör grundas på genomsnittliga milbundna kostnader i stället för på nybilspriset. *Förbundet Sveriges handelsrepresentanter* anser att jämningsmöjligheterna bör utvidgas. *Storstadstrafikkommittén (STORK)* anser att förslaget endast innebär en anpassning till sänkta skattesatser, men inte tar hänsyn till höjda bensinpriser och önskemålet om begränsningar i trafiken. *AB Volvo och SAAB*, som anser att nuvarande regler diskriminerar bilar med högt andrahandsvärde och med låga reservdelspriser, föreslår samma förmånsvärde för bilar som kostar högst sju basbelopp.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt nuvarande regler beräknas värdet av bilförmån efter schablonmässiga grunder. Bestämmelserna tillkom genom lagstiftning år 1986 (prop. 1986/87:46, SkU 9, rskr. 73, SFS 1986:1199). Även tidigare beräknades värdet med ledning av vissa schabloner. Det systemet byggde bl. a. på presumtionsregler avseende den privata körsträckans längd i olika typfall. Möjlighet fanns att i det enskilda fallet frångå presumtionsreglerna, om förhållandena kunde utredas genom t.ex. godtagbar körjournal. Av främst förenklingsskäl tas i det nya systemet inte hänsyn till körsträckans längd i det enskilda fallet.

Den värderingsregel som tillkom år 1986 innebar att värdet av förmånen togs upp till 22 % av nybilspriset resp. till 18 % för bilar äldre än tre år. Den innefattade en sammanvägning dels av värdet av själva dispositionsrätten, dels den tidigare beskattningsnivån, dels värdet av den då slojade avdragsrätten för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats för bilförmånshavare. Vissa redaktionella ändringar i reglerna gjordes hösten 1987 (prop. 1987/88:52, SkU 8, rskr. 96, SFS 1987:1303).

RINK föreslår en höjning av procentsatsen till 30 för nya bilar resp. 24 för äldre bilar. Som skäl åberopar RINK bl. a. överväganden om genomsnittlig årlig körsträcka för bilar i allmänhet i riket.

Miljöavgiftsutredningen, MIA, SOU (1989:83) föreslår att procentsatsen höjs till 35 % för nya bilar och i motsvarande mån för äldre bilar. Utredningen anser att det nuvarande systemet för värdering av bilförmån innebär en felaktig styrning från miljösynpunkt, men konstaterar att det av skattek tekniska skäl är svårt att göra förmånsvärdet beroende av den privata körsträckan.

I det första steget i skattereformen år 1990 har procentsatserna höjts till 30 resp. 25 % (prop. 1989/90:50, SkU 10, rskr. 96, SFS 1989:1017). Till grund för höjningen har legat bl.a. de beräkningar RINK företagit samt den höjning av skatten, inklusive mervärdeskatt på bensin, som beslutats av riksdagen inför år 1990.

Från några remissinstanser har riktats kritik mot den nuvarande värde-

ringsprincipen. Kritiken går i huvudsak ut på att det nuvarande systemet är alltför schabloniserat.

Det är riktigt att de nuvarande reglerna är starkt schabloniserade. Jag kan i och för sig också dela MIA:s uppfattning att de nuvarande reglerna från miljösynpunkt kan utgöra en felaktig styrning genom att förmånshavaren inte har någon marginalkostnad vid en ökad privat körsträcka. Enligt min mening är det emellertid nödvändigt med enkla regler med hänsyn till att det rör sig om en mycket frekvent förmån. Det är då givet att schablonvärdet på grund av t. ex. varierande privat körsträcka ofta inte motsvarar vad som kan uppfattas som ett riktigt värde i det enskilda fallet. Detta är emellertid svårt att undvika utan att skattereglerna kompliceras.

Givetvis finns möjlighet att t. ex. lägga de genomsnittliga totala kostnaderna för olika bilmodeller till grund för ett schablonvärde. Man kan också, vilket RSV förordar, diskutera ett system som innebär att beskattningen sker på grundval av priser inom vissa intervaller i ett fåtal värdekolumner. Med ett sådant system skulle, enligt verket, en del förenklingsvinster kunna uppnås. En annan tänkbar åtgärd kan vara en kombination av ett fast grundbelopp för alla bilar och en viss procentsats på nybilspriset.

I syfte att med en något bättre precision än den nuvarande schablonen beakta de variationer som i viss utsträckning finns i sambandet mellan nybilspriset och genomsnittliga kostnader för en viss körsträcka för olika bilar har ett antal alternativa värderingsmetoder för bilförmån undersökts. För enkla bilmodeller med relativt lågt inköpspris utgör således de genomsnittliga kostnaderna för en viss körsträcka i regel en betydligt högre andel av priset än vad som gäller för mer utvecklade och alltså dyrare modeller. Den nuvarande schablonen enligt vilken förmånsvärdet bestäms till viss procentandel av nybilspriset oberoende av bilmodell kan mot denna bakgrund enligt min mening inte i tillräcklig utsträckning anses uppfylla kravet på neutral beskattning. Trots de fördelar som de nuvarande reglerna innebär finns det därför anledning att övergå till ett system som bättre tillgodoser de berörda variationerna.

Mot bakgrund av de kraftiga tröskeeffekter som skulle bli följden kan jag inte förorda ett sådant system som föreslagits av RSV. Volvos och SAAB:s förslag kan inte heller förordas, eftersom det inte i tillräcklig utsträckning kan anses uppfylla kraven på neutral beskattning.

Vid övervägande av ett nytt system för beskattning av bilförmån är det – utöver önskemålet att uppnå en bättre precision i de hänseenden jag tidigare berört – angeläget att reglerna blir så enkla och lätthanterliga som möjligt. Vidare är en ändring av beskattningsnivån befogad i förhållande till vad som gäller för år 1990. Till grund för beräkningen bör ligga att genomsnittlig privat körsträcka torde uppgå till närmare 1 500 mil per år. I detta sammanhang vill jag framhålla att inriktningen av mitt förslag skiljer sig mot förslaget i lagrådsremissen. Där föreslogs endast en justering av de procentsatser som för närvarande gäller för värdering av bilförmån.

Jag föreslår att en ny metod för beskattning av bilförmån införs enligt följande principer. För nya bilar bör förmånsvärdet bestämmas till 0,8 basbelopp (för närvarande knappt 24 000 kr.) med tillägg av 20 % av nybilspriset

(eller ett uppskattat nybilspris enligt nuvarande regler). För att undvika konsekvenser som i vissa fall kan uppfattas som mindre önskvärda bör dock metoden förse med särskilda spärregler. Enligt de begränsningsregler jag föreslår får det värde som framkommer vid en beräkning enligt huvudregeln i det enskilda fallet inte överstiga 42 % av nybilspriset och inte heller understiga 35 % av nybilspriset. Med en sådan utformning sker en utjämning av de variationer som jag tidigare nämnt samtidigt som reglerna blir relativt enkla att tillämpa.

Om förmånsbilens årsmodell är äldre än tre år bör av förenklingsskäl värdet kunna bestämmas till 85 % av det värde som framkommer vid en beräkning enligt de regler som gäller för nyare bilar.

Om förmånsbilens årsmodell är sex år eller äldre kan det vara svårt att finna ett jämförbart nybilspris. I dessa fall fastställer RSV enligt nuvarande regler ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 % av nybilspriset för de vanligaste förekommande bilarna. Enligt min mening bör förmånsvärdet även i fortsättningen beräknas med utgångspunkt från ett på detta sätt uppskattat nybilspris. Beräkningen bör ske på samma sätt som gäller för nyare bilar, dvs. sådana som är tre år eller yngre. Som förmånsvärde bör i dessa fall gälla 85 % av det sålunda framräknade värdet. Alternativt bör – om ett jämförbart nybilspris finns – förmånsvärdet få bestämmas på samma sätt som föreslås för bilar som är äldre än tre år.

Om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för privat nyttjande gäller enligt nuvarande regler att den procentsats enligt vilken förmånsvärdet skall bestämmas skall nedsättas med fyra. Eftersom jag föreslår en annan metod för bilförmånsbeskattningen behöver även denna regel justeras. Reduceringen bör principiellt avse vad bränslet kostar för den genomsnittliga körsträcka som läggs till grund för förslaget. En sådan reduceringsregel måste med nödvändighet bli schabloniserad och därför utgöra en sammanvägning bl.a. med hänsyn till varierande bränsleförbrukning för olika bilar. Jag anser att förmånsvärdet i de angivna fallen bör nedsättas med en femtedel.

RSV förordar att de nuvarande möjligheterna till reduktion av förmånsvärdet slopas. Som skäl för detta åberopar verket dels förenklingsskäl, dels att förmånsvärdet i en del fall kan tendera att bli mindre likformigt och rättvist. De situationer som avses är sådana där förmånstagaren står för vissa kostnader själv eller betalar viss ersättning till arbetsgivaren. I sådana fall kan vidare förekomma, att arbetsgivaren betalar viss ersättning till den anställde avseende t. ex. körning i tjänsten.

Jag kan i och för sig dela RSV:s uppfattning att de nuvarande reglerna om reduktion av förmånsvärdet i vissa fall kan ge utrymme för åtgärder som kan vara ägnade att komplicera tillämpningen och föranleda bristande likformighet. Mot bakgrund bl. a. av ändrade regler om avdrag för bilkostnadsersättning fr. o. m. år 1990 är jag emellertid inte för närvarande beredd att föreslå några åtgärder av det slag RSV förordar.

Jag övergår härfter till att behandla frågor om jämkning m.m.

Enligt de nuvarande reglerna får värdet av bilförmån jämkas om det finns synnerliga skäl. Så kan t. ex. vara fallet om ett absolut hinder att nyttja förmånsbilen rätt under en mer betydande tidsrymd eller om bilens beskaffenhet varit sådan att jämkning är motiverad.

I samband med de nya reglernas tillkomst behandlades i skatteutskottet bl. a. en motion som gick ut på att jämkning borde kunna komma till stånd i sådana fall där förmånstagaren har en låg lön och förmånen utgör en oacceptabelt hög andel av skatten och där förmånstagaren inte har reell valfrihet att avstå från förmånen.

Utskottet uttalade i denna fråga följande:

När det gäller den i motionen berörda frågan om förmånstagare med låg lön vilka i praktiken är tvungna att ha tjänstebil är utskottet inte nu berett att förorda att även denna situation skall utgöra en jämningsgrund. Utskottet vill dock i detta sammanhang framhålla att utskottet såsom nedan framgår förordar en uppföljning av det nya systemet i syfte att belysa de olika effekter som uppstår för skilda förmånstagare, och utskottet förutsätter att den i motionen väckta frågan härvid uppmärksammas.

RSV har gjort en utvärdering med ledning av bl. a. uppgifter som inhämtats från olika skattemyndigheter. I sitt remissyttrande över RINK:s förslag förordar RSV bl. a. en översyn av jämningsreglerna i förenklings syfte. Härvid är enligt verket en skärpning av förmånsreglerna för lätta lastbilar typ "VANS" påkallad.

Ett av de grundläggande syftena bakom den nuvarande värderingsregeln är att den skall vara enkel att tillämpa. Samtidigt är det nödvändigt med en säkerhetsventil för de fall då synnerliga skäl kan tala för att jämkning bör ske. Emellertid skulle, som RINK uttalat, en mer generell utvidgning av jämningsregeln till att avse fall där t.ex. förmånshavarnas utnyttjande avviker från den körsträcka som schablonen bygger på omintetgöra de förenklingsvinster som utgör ett av de grundläggande syftena med regeln. Jag anser mig alltså inte kunna förorda en sådan utvidgning. Motsvarande bör, mot bakgrund bl. a. av gränsdragningsproblem och tröskeffekter, gälla den situation som avses i den motion som behandlades av riksdagen och som berörts ovan.

När det gäller RSV:s önskemål om en översyn av jämningsreglerna i förenklings syfte och behovet av en skärpning beträffande s. k. lätta lastbilar gör jag den bedömningen att dessa frågor till största delen får anses utgöra tillämpningsfrågor som knappast lämpar sig för lagstiftning. Beträffande s. k. lätta lastbilar vill jag för övrigt hänvisa till de ändringar som nyligen beslutats i fråga om mervärdeskatt och försäljningsrabatt på motorfordon för sådana lastbilar.

För bilar som är sex år eller äldre bör enligt mitt förslag värdet beräknas enligt de regler som föreslås för nyare bilar men grundas på ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 % av nybilspriset för de vanligast förekommande bilarna. Av det sålunda beräknade värdet skall enligt mitt förslag 85 % tas upp som förmånsvärde. Om ett på detta sätt enligt schablon fastställt värde för dessa äldre bilar avsevärt avviker från den verkliga förmånens värde kan jämkning ske med stöd av punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 §. RSV har utfärdat rekommendationer för tillämpningen i sådana situationer. (RSV Dt 1989:22, avsnitt 3.4). Det är enligt min mening utomordentligt angeläget att jämningsregeln kommer till användning i de avsedda fallen och att den på ett effektivt sätt så nära som möjligt träffar det verkliga vär-

det. Det bör ankomma på RSV att följa utvecklingen på området och överväga de åtgärder som härvid kan behövas.

Jag övergår slutligen till att något beröra reglerna om s.k. extrautrustning. Dessa innebär att vid beräkningen av förmånsvärdet skall till det angivna nybilspriset läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning i den mån den överstiger 20 000 kr. Denna regel, som har karaktär av undantagsbestämelse, har införts av förenklingskäl. Dessutom gäller i den nuvarande tillämpningen, att viss utrustning som t. ex. biltelefon och handikapputrustning inte anses som sådan extrautrustning som påverkar förmånsvärdet.

Några remissinstanser anser att det s. k. fribeloppet bör höjas eller indexeras. Vidare anser TSV att viss kompletterande säkerhetsutrustning i bilar borde undantas helt i likhet med t. ex. biltelefon.

Undantagsregler för extrautrustning kan ge upphov till bristande likformighet. Jag är därför inte beredd att föreslå någon höjning eller indexering av beloppet. Jag är inte heller beredd att förorda något undantag för kompletterande säkerhetsutrustning som TSV föreslagit. Härtill kommer att det kan vara förenat med svårigheter att dra en klar gräns mellan säkerhetsdetaljer och annan utrustning.

Avslutningsvis vill jag ta upp en fråga med anknytning till vad som gäller för företagsledare i fåmansföretag. För denne eller honom närstående person finns en särskild regel för värdering av bilförmån i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 42 § KL. För sådana personer gäller – om de fått utnyttja bil som är betydligt dyrare än vad som kan anses erforderligt med hänsyn till företagets verksamhet – att till det enligt schablon beräknade värdet av bilförmån skall läggas ett belopp som kan anses motsvara skillnaden mellan de faktiska kostnaderna för bilens användning i verksamheten och de för verksamheten erforderliga kostnaderna.

Mot bakgrund av utformningen av bilförmånsreglerna är det enligt min mening inte lägre lika motiverat att ha kvar den särskilda värderingsregeln för fåmansföretag. Med hänsyn till detta och för att uppnå en viss förenkling bör särregeln tas bort.

Jag kommer senare (avsnitt 8.12) att närmare behandla de särskilda beskattningsreglerna för *fåmansföretag*. Bl.a. tar jag där upp ytterligare frågor om bilar för privat användning.

Förslaget föranleder ändringar i punkt 2 av anvisningarna till 42 § KL.

### *Kostförmån*

**Mitt förslag:** Förmånsvärdet av en fri måltid om dagen (lunch eller middag) skall vara lika med genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med 250 % av genomsnittspriset.

Förslaget i lagrådsremissen om beskattning av kostförmån vid enstaka tillfällen genomförs inte.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget har fått ett blandat mottagande. *Statens pris- och konkurrensverk* tillstyrker och anför att de nuvarande reglerna och systemet med måltidskuponger i praktiken fungerar som en priskartell. *Grossistförbundet svensk handel* hävdar att förmånen bör betraktas som en trivselförmån. *LRF* anser att negativa effekter överväger, och att förmånen bör ses som friskvård. *Näringslivets skattedelegation* tillstyrker och anser att önskemålet om neutral beskattning väger tyngst. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser bl. a. att nuvarande regler snedvrider priskonkurrensen i branschen. *Sveriges Hotell- och restaurangförbund SHR*, som befarar en försämrad service i branschen, anser att förmånen i likhet med arbetarskydd och företagshälsovård bör anses som en del av arbetslivet. *TCO* godtar förslaget men befarar hälsorisker och risk för ökad sjukfrånvaro. *Dagligvaruleverantörers förbund DLF* menar, i likhet med SHR, att förslaget kommer att drabba främst lågavlönade. De personalsociala skäl som regeringen tidigare åberopat för den nuvarande subventionen kvarstår enligt DLF. Företrädare för den bransch som tillhandahåller kuponger anser bl. a. att ett slopande av nuvarande regler måste kombineras med åtgärder som leder till neutralitet mellan personalmatsalar och andra restauranger. Som ett alternativ framhålls möjligheten att sänka subventionsgraden.

**Skälen för mitt förslag:** Gällande ordning innebär att arbetsgivaren har möjlighet att utan beskattningskonsekvenser för den anställde subventionera 40 % av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Den anställde förutsätts med andra ord själv betala 60 % av denna kostnad.

Dessa regler infördes den 1 januari 1988 (prop. 1987/88:52, SkU 8, rskr. 96, SFS 1987:1303) men innebär i huvudsak en lagreglering av tidigare praxis på området. Det nya systemet innebär dels att subventionsnivån kom till uttryck i lag, dels att genomsnittspriset bestäms på grundval av prisinsamlingar. När det gäller beskattningsnivån som sådan ansåg föredragande statsrådet bl. a. personalsociala skäl tala för att förslaget borde utformas så att någon väsentlig förändring inte skulle ske för flertalet anställda med kostförmån. Värdet borde vidare gälla alla typer av måltider, innefattande såväl måltider mot kuponger som sådana som t. ex. tillhandahålls i personalmatsalar.

Kommittén har påpekat att de nuvarande värderingsreglerna utgör ett avsteg från en neutral beskattning och föreslår därför att förmånen i fortsättningen värderas till genomsnittspriset för en normalluch. Detta innebär i princip att kostförmån inte subventioneras till någon del.

Jag vill till en början framhålla att reformens målsättning i stort innebär en mer likformig beskattning av bl. a. löneförmåner. Vidare innebär förslaget om kraftigt sänkta skattesatser delvis nya förutsättningar för värderingen av förmåner.

Några remissinstanser har anfört att subventionerade måltider bör anses som en del av arbetslivet eller friskvård och därmed utgöra personalvård. Om arbetsgivaren subventionerar anställdas måltider är detta emellertid en inbesparing av levnadskostnaderna för den anställde. Jag kan inte dela uppfattningen att det skulle röra sig om skattefri personalvård. Den omständig-

heten, att t. ex. arbetarskyddsstyrelsens föreskrifter om personalutrymmen behandlar även matutrymmen, inverkar inte på min bedömning.

Min principiella uppfattning i denna fråga innebär inte att jag saknar förståelse för den betydelse en god kosthållning kan ha för de anställdas allmänna hälsotillstånd och arbetsprestationer. I grunden utgör detta emellertid inte en fråga för beskattningen.

Även andra skäl än sådana som mer direkt har att göra med en likformig beskattning av förmåner hos den anställde talar för ett slopande av de nuvarande reglerna för kostförmån. Jag syftar då bl. a. på de synpunkter som framförts t. ex. av statens pris- och konkurrensverk. Sannolikt förhåller det sig så, att ett slopande av sådana särregler som den förevarande på sikt leder till neutralitet och en effektiv utveckling i branschen. Detta ligger i linje med de övergripande målen för skattereformen.

Jag anser alltså att värdet av kostförmån som arbetsgivaren tillhandahåller i fortsättningen bör avse genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Den anställde kommer om priset för måltiden är lägre att beskattas för mellanskillnaden.

Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t. ex. stordriftfördelar medger att det pris som tas ut av den anställde understiger det genomsnittliga priset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet bör det inte komma i fråga att beskatta den anställde för mellanskillnaden. I sådana fall kan det lägre priset inte anses betingat av någon subvention från arbetsgivaren och någon förmånsbeskattning blir därför inte aktuell. Det bör framhållas att det i dessa situationer måste vara klarlagt att marknadsmässiga villkor styr förhållandet mellan arbetsgivaren och t. ex. restauratören.

Med anledning av synpunkter vid remissbehandlingen från bl. a. TCO angående beskattningsreglerna vid s. k. pedagogiska måltider vill jag hänvisa till att det även i fortsättningen bör finnas en möjlighet till jämkning av förmånsvärdet om det föreligger synnerliga skäl. I sådana frågor utfärdar RSV rekommendationer för tillämpningen.

I lagrådsremissen togs särskilt upp frågan om beskattningskonsekvenserna för den anställde när arbetsgivaren subventionerar måltider vid enstaka tillfällen. Om en arbetsgivare står för kostnaden för anställdas måltider bör denna förmån anses utgöra en inbesparad levnadskostnad för den anställde oavsett om förmånen erhålls under en längre period eller om den utgår exempelvis i samband med representation vid enstaka tillfälle. Mot bakgrund av att rättsläget på denna punkt dock kan anses i viss mån oklart föreslogs i lagrådsremissen ett klagörande. Förslaget innebar att kostförmån även vid enstaka tillfälle skall tas upp till beskattning.

Jag kan instämma i den principiella inställning angående rättsläget som kom till uttryck i lagrådsremissen. Emellertid måste det enligt min mening anses föra för långt att även vid enstaka tillfällen av representation beskatta den anställde för värdet av eventuell kostförmån, bl. a. eftersom det inte utan vidare kan tas för givet att det skulle röra sig om inbesparad levnadskostnad. Motsvarande resonemang kan föras när det gäller kostförmån vid enstaka arbetsmåltider och vid enstaka tillfälle under tjänsteresa och liknande. Inte heller i sådana fall bör normalt någon beskattning bli aktuell. Däremot bör



skattepliktig kostförmån anses föreligga om måltid tillhandahålls t. ex. vid representation vid ett större antal tillfällen eller vid personalkonferenser, utbildning och liknande om måltiden inte bara avser enstaka tillfällen.

Förslaget om skatteplikt för kostförmån vid enstaka tillfälle bör alltså inte genomföras.

Förslaget föranleder ändringar i punkt 3 av anvisningarna till 42 § KL. *Lagrådet* har haft vissa synpunkter på förslaget. Jag återkommer till detta i specialmotiveringen.

### Reseförmåner

**Mitt förslag:** Den nuvarande skattefriheten för reseförmåner som utgår till anställda i trafik- eller resebyråföretag slopas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Remissutfallet är splittrat. *RSV* tillstyrker med det tillägget att skattefriheten för personalrabatt bör slopas. *Svenska Revisorsamfundet SRS* tillstyrker, liksom även *TCO* i princip. Den sistnämnda organisationen anser dock att förmånen, bl.a. med hänsyn till att det rör sig om s.k. standby-resor, inte bör värderas till fullt pris. *International Air Transport Association, IATA* anför bl. a. att förmånerna inte utgör kompensation och därför inte någon inkomst som kan beskattas. *Handelns arbetsgivarorganisation, HAO* hävdar att resorna bör vara skattefria med hänsyn till reglerna om personalrabatt, samt att det är omöjligt att göra en rimlig bedömning av förmånsvärdet. *SAS* återoppar synpunkterna från *IATA* och anför vidare bl.a. följande. I första hand utgår resorna på grund av sedvänja i branschen, i andra hand som personalrabatt. Enhetlighet inom Norden och EG bör eftersträvas. För de anställda föreligger ett behov av produktkännedom. Eftersom den anställda betalar bolagets självkostnadspris är det inte fråga om någon subvention.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt gällande ordning är förmån av fri resa skattepliktig (punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL). Fria och subventionerade resor för anställda i trafik- och resebyråföretag utgör emellertid inte skattepliktig intäkt (punkt 8 av anvisningarna till 32 §).

Detta särskilda undantag från skatteplikt, som funnits alltsedan KL:s tillkomst, inskränktes vid 1987 års översyn av förmånsbeskattningen till att avse endast en inre krets bestående av den anställda, dennes make eller sambo och barn under 18 år.

Den nuvarande skattefriheten för reseförmåner för den aktuella yrkeskategorin utgör ett undantag från vad som gäller allmänt. En skattereform med den inriktning som generellt föreslås gör det angeläget att ompröva detta avsteg från neutralitetskravet. Utomordentligt starka skäl bör alltså krävas för att i samband med reformen bibehålla de nuvarande särreglerna för denna kategori.

Enligt min mening kan förhållandena i resebranschen inte anses så särpräglade att ett generellt undantag från skatteplikt för reseförmåner i dessa fall är sakligt motiverat. Jag vill vidare framhålla följande.

Reseförmåner, i likhet med andra förmåner i tjänsten, är i princip av skattepliktigt slag. Mot bakgrund av att förmånen av fri eller subventionerad resa i det enskilda fallet kan ha ett betydande värde, kan jag inte dela en uppfattning som går ut på att det skulle röra sig om någon personalvårdande trivselförmån. Det förhållandet att priset för den anställda ibland kan motsvara företagets självkostnadspris, och att t. ex. tomma platser i flygplan kan sakna värde för arbetsgivaren, har i sig inte något samband med frågan om skatteplikt. Sådana faktorer har snarare att göra med frågan om hur värdet för den anställda kan beräknas.

Jag anser alltså övervägande skäl tala för ett slopande av det nuvarande generella undantaget för skatteplikt för reseförmåner för anställda i trafik- eller resebyråföretag.

Otvivelaktigt kan det i enskilda fall uppkomma svårigheter att avgöra om en reseförmån är skattepliktig eller inte. Så kan t. ex. vara fallet om en arbetsgivare i resebranschen anser det nödvändigt att en anställd företar vissa resor för att lära känna verksamheten. Vid en bedömning av nyssnämnda frågor bör emellertid sedvanliga principer gälla. I den mån en resa i det särskilda fallet utgör resa för fullgörande av tjänsten kan det alltså inte anses röra sig om någon skattepliktig förmån.

Som utgångspunkt för värderingen bör det verkliga marknadsvärdet gälla. Givetvis kan härvid de närmare villkoren för resan såsom vid t. ex. standbyresor inverka på frågan till vilket belopp förmånen skall tas upp. Avvikelser från marknadsvärdet kan endast godtas i den mån det rör sig om personalrabatt enligt vad som berörts i det föregående.

Förslaget föranleder ändringar i punkt 3 och 8 av anvisningarna till 32 § KL.

#### *Förmån av räntefria eller lågförräntade lån*

**Mitt förslag:** Reglerna om räntetillägg för räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare slopas. Ränteförmåner tas i stället upp till beskattning i inkomstslaget tjänst, vilket medför att socialavgifter tas ut. Det beskattade beloppet blir avdragsgillt enligt vad som gäller för räntekostnader.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som haft synpunkter på frågan tillstyrker i princip förslaget. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anser att kommitténs motivuttalanden avseende nivån för marknadsränta och lån som förmedlats av arbetsgivaren men utbetalats av annan bör komma till uttryck i lagtext eller verkställighetsföreskrifter. *RSV* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* framhåller att förslaget bör medföra ett slopande av särreglerna avseende lån i fåmansföretag. *TCO* anser att ett slopande av de nuvarande reglerna inte bör hindra skattefrihet för något lägre ränta för t.ex. bankanställda.

**Skälen för mitt förslag:** Gällande ordning avseende ränteförmåner innebär

att förmånen inte utgör intäkt av tjänst för den anställde. I stället påförs ett räntetillägg enligt rekommendationer av riksskatteverket. Tillägget avser ett belopp som utgör skillnaden mellan erlagd ränta och sedvanlig ränta och beaktas enbart vid beräkningen av underlaget för tilläggsbelopp enligt de nuvarande reglerna i 10 § 6 mom. SIL. Enligt RSV:s anvisningar utgör sedvanlig ränta en ränta som motsvarar det lägsta av riksbankens diskonto vid årets ingång och utgång plus två procentenheter. Räntetillägg kommer emellertid bara i fråga om den erlagda räntan understiger sedvanlig ränta med mer än 2 000 kr.

De redovisade reglerna tillkom i samband med 1982 års skattereform och är att se mot bakgrund av de avdragsbegränsningar som då infördes.

Ett av huvudförslagen i 1991 års skattereform är att den statliga inkomstskatten bortsett från ett grundbelopp slopas för det stora flertalet. Reformen är med anledning bl. a. härav uppbyggd på ett sätt som innebär att de nuvarande reglerna i SIL om underlag för tilläggsbelopp slopas. Ändringarna gör det nödvändigt att på annat sätt beakta ränteförmåner.

Ränteförmåner utgör i likhet med andra förmåner för anställda en förmånstyp som utgår på grund av tjänsten. Jag anser, i likhet med kommittén, att ränteförmåner i fortsättningen bör beskattas i inkomstslaget tjänst. Jag delar även kommitténs uppfattning att det saknas anledning att behålla ett skattefritt bottenbelopp. En följd av förslaget är att ränteförmåner även kommer att ingå i underlaget för socialavgifter.

Som kommittén föreslagit bör vidare ett belopp som motsvarar förmånen vara avdragsgillt som räntekostnad. En sådan behandling innebär att skatte-reglerna blir neutrala även på utgiftssidan.

I fråga om ränteförmåner till företagsledare eller honom närstående person i fåmansföretag gäller för närvarande särskilda regler.

Även i fortsättningen bör ränteförmåner i dessa fall behandlas särskilt (avsnitt 8.12.3). De nu föreslagna reglerna, som bl. a. medför avdragsrätt för belopp som motsvarar ränteförmånen enligt reglerna i inkomstslaget kapital bör alltså inte gälla ränteförmåner i fåmansföretag.

Med anledning av synpunkterna från hovrätten vid remissbehandlingen kan nämnas att de nuvarande reglerna i 10 § 6 mom. SIL innehåller en bestämmelse som innebär att med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare skall likställas annat lån om det finns anledning anta att denne har förmedlat lånet. Kommittén har berört dessa bestämmelser, men inte föreslagit någon uttrycklig motsvarighet i lagförslaget. Jag delar hovrättens uppfattning och anser att lagtexten bör kompletteras.

I fråga om hur marknadsräntan bör beräknas har kommittén i specialmotiveringen till sitt författningsförslag ansett att härmed bör avses statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet.

Den föreslagna nivån är rimlig. Regeln bör dock, som hovrätten ansett, komma till uttryck i lagtext. De föreslagna reglerna bör tas in i en ny anvisningspunkt 10 till 32 § KL. Vidare slopas 10 § 6 mom. SIL.

Lagrådet tar i sitt yttrande över förslaget upp – utöver redaktionella synpunkter – bl. a. frågor med anknytning till statslåneräntan och lån till perso-

ner som lämnat sin anställning. Lagrådets synpunkter behandlas i specialmotiveringen.

Förslaget föranleder vidare ändringar i de regler som berör deklara-tions-skyldighet och kontrolluppgifter. Vad gäller de sistnämnda frågorna har jag för avsikt att senare återkomma med förslag till författningsändringar.

### 600-kronorsregeln

**Mitt förslag:** Förmåner, som inte utgör personalvård eller är särskilt undantagna, är skattepliktiga från första kronan. Förslaget innebär att den s.k. 600-kronorsregeln slopas.

En viss skattefrihet behålls för tävlingsvinster som utgår i annan form än kontant ersättning. Skattefrihet föreligger om vinsten avser minnesföremål eller om värdet inte överstiger 0,1 basbelopp eller för närvarande 300 kr.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Endast ett fåtal remissinstanser har yttrat sig. *Kammarrätten i Stockholm* avstyrker och anför att ett slopande skulle leda till praktiska och administrativa svårigheter. Kammarrätten anser dessutom att beloppet 600 kr bör räknas upp med utgångspunkt från det ursprungliga värdet. *TCO* tillstyrker, men befarar att ett slopande kan bli ett komplicerande inslag i systemet. Riksidrottsförbundet är starkt negativt till förslaget om slopad 600-kronorsregel och anför att det kommer att medföra beskattning av så gott som samtliga tävlingsvinster och skyldighet för arrangören att upp-rätta kontrolluppgift då värdet överstiger 100 kr.

**Skälen för mitt förslag:** Den nuvarande 600-kronors-regeln (32 § 3 f mom. KL) innebär, att förmåner som är skattepliktiga ändå inte skall tas upp som intäkt om det sammanlagda värdet per år uppgår till högst 600 kr. Regelen tar inte sikte på förmåner som utgått som kontantersättning eller utgör direkt vederlag för utfört arbete. Den avser inte heller förmåner som kan erhållas mot kuponger eller förmåner som enligt särskilda regler värderas enligt schablonmässiga grunder.

Regeln fick sin nuvarande lydelse den 1 januari 1988 i samband med 1987 års allmänna översyn av beskattningen av naturaförmåner (prop. 1987/88:52, SkU 8, rskr. 96, SFS 1987:1303 m. fl.). En motsvarighet till regeln har dock funnits alltsedan år 1956. Den bestämmelsen tog sikte på bage-tellartade förmåner och beloppet uppgick ursprungligen till 400 kr. År 1974 höjdes det till 600 kr.

I samband med 1987 års översyn av förmånsbeskattningen (prop. 1987/88:52 s. 49 f.) anförde föredragande statsrådet som ett skäl för ett bibehållande av en liknande regel, att kritik kunde riktas mot att en arbetsgivare som under uppbördsansvar redan vid uppbördstillfället skall göra en riktig bedömning i skattepliktsfrågan, skulle behöva vara beroende av ett framtida ställningstagande av skattemyndigheterna. Det anfördes vidare att syftet med en bibehållen regel inte var att öka det skattefria området utan i stället

att underlätta bedömningen i skattepliktsfrågan för de berörda.

Inriktningen av skattereformen mot en mer enhetlig och neutral beskattning av arbetsinkomster innefattande förmåner av skilda slag medför att frågan om 600-kronorsregeln får anses ha kommit i ett nytt läge. Det framstår dessutom som tveksamt om denna bestämmelse i sig är ägnad att underlätta gränsdragningen mellan t.ex. personalvårdsförmåner och förmåner som är skattepliktiga. Det är, bl.a. med hänsyn till den uppstramning jag föreslår av förutsättningarna för att vissa förmåner skall kunna hänföras till personalvård, inte uteslutet att ett slopande av 600-kronorsregeln i själva verket kan bidra till en klarare åtskillnad i framtiden.

Jag föreslår alltså att 600-kronorsregeln i 32 § 3 f mom. KL slopas och att förmåner som inte utgör personalvård eller är särskilt undantagna från skatteplikt beskattas från första kronan.

På ett område får dock ett slopande av regeln mindre tilltalande konsekvenser. Jag syftar här på de av Riksidrottsförbundet påtalade effekterna. För närvarande gäller enligt anvisningar som utfärdats av RSV att tävlingsvinster i samband med idrottslig verksamhet i viss utsträckning är undantagna från skatteplikt. Undantaget avser bl.a. medaljer, plaketter o.d. som har karaktären av minnesföremål. Vidare kan vinster i viss utsträckning undantas från beskattning till följd av 600-kronorsregeln.

Även i fortsättningen bör sådana vinster som har karaktär av minnesföremål vara undantagna. Vidare bör tävlingsvinster som består av t.ex. nyttoföremål undantas från skatteplikt om värdet inte överstiger 0,1 basbelopp avrundat till närmaste hundratal kr. eller, för närvarande, ca 300 kr. I dessa fall utgår då givetvis inte heller socialavgifter. Förslaget utgör dessutom en förenkling bl. a. genom att skyldighet att lämna kontrolluppgift inte föreligger om de angivna förutsättningarna är uppfyllda.

Förslaget föranleder ett tillägg i 19 § KL.

Förslaget medför vidare behov av ändringar i de regler som berör kontrolluppgiftsskyldighet. I denna del har jag för avsikt att senare återkomma med förslag till författningsändringar.

### 5.3.2.2 Vissa avtalsförsäkringar

#### *Inledning*

I detta avsnitt behandlas skatte- och avgiftsreglerna för vissa s.k. avtalsförsäkringar. De försäkringar som avses är tjänstegrupplivförsäkring (TGL), försäkring om avgångsbidrag (AGB), avtalsgruppsjukförsäkring (AGS) och trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA).

Försäkringarna grundar sig på kollektivavtal och premierna bestäms efter schablonmässiga grunder. De erläggs av arbetsgivaren eller finansieras i särskild ordning för vissa kategorier. I vissa fall förekommer försäkringsskydd utan samband med tecknad försäkring.

Dessa försäkringar och därmed likställda anordningar är för närvarande föremål för skattemässig särbehandling. Premieförmån eller motsvarande beskattas inte hos den anställde. Vidare gäller att utfallande belopp endast beskattas i viss utsträckning.

Ett gemensamt drag för de berörda försäkringsförmånerna är att de åtnjuts i samband med tjänsten eller yrket. Vid en skattereform som syftar till en neutral beskattning av arbetsinkomster aktualiseras frågan om den nuvarande särbehandlingen i skattehänseende bör bestå eller inte.

### *Nuvarande regelsystem i huvuddrag*

#### Beskattningsregler m.m.

*TGL* eller tjänstegrupppliv kan ge ersättning till efterlevande vid dödsfall. Eftersom *TGL* kan ses som en kapitalförsäkring sker inte någon beskattning av utfallande belopp. Premiekostnaden är schablonmässigt bestämd till viss procentsats av lönesumman för dem som omfattas.

Statligt anställda omfattas av ett med *TGL* jämförbart skydd genom anställningen, dvs. utan att försäkring tecknas. Vissa särskilda kategorier som t.ex. lantbrukare och yrkesfiskare har också ett motsvarande skydd, vilket finansieras i särskild ordning.

Någon beskattning av premieförmånen sker inte hos den enskilde.

*AGB* eller försäkring om avgångsbidrag kan ge ersättning vid förlust av anställning och vid långvarig arbetslöshet därefter. Ersättningen kan utgå i s.k. A-belopp, vilket beräknas med utgångspunkt för den friställdes ålder och inkomstbeskattas. Vidare kan ersättning även utgå i form av s.k. B-belopp vars storlek beror av ålder och arbetslöshetens längd. Detta belopp bestäms efter särskild prövning och är skattefritt enligt nuvarande regler.

Premierna är i likhet med vad som gäller för *TGL* schabloniserade och någon förmånsbeskattning sker inte.

*AGS* eller avtalsgruppsjukförsäkring kan ge kompletterande ersättning utöver den allmänna försäkringen vid sjukdom och förtidspension. På grund av att *AGS* enligt nuvarande regler behandlas som en kapitalförsäkring sker inte någon beskattning av utfallande belopp.

Premierna är schabloniserade och någon förmånsbeskattning sker inte.

*TFA* eller trygghetsförsäkring vid arbetskada kan ge ersättning utöver den allmänna försäkringen bl.a. vid akut sjukdom och invaliditet. Försäkringen är uppbyggd som en av arbetsgivaren tecknad ansvarighetsförsäkring. Principiell skatteplikt föreligger för utfallande belopp, utom såvitt avser s.k. dagersättning vilken kan uppgå till högst 204 kr.

Premierna är schabloniserade och någon förmånsbeskattning sker inte.

#### Socialavgifter

Varken premieförmånen eller utfallande belopp från de berörda försäkringarna är föremål för socialavgifter. De är inte heller förmånsgrundande i socialförsäkringssystemet. Delvis beror detta på att skatteplikten endast är partiell. Förhållandet har emellertid också att göra med uppbyggnaden av socialförsäkringslagstiftningen.

#### *Sammanfattning och allmänna utgångspunkter*

De berörda försäkringarna är föremål för skattemässig särbehandling därigenom att premieförmånen inte beskattas hos den enskilde samt genom att

utfallande belopp beskattas endast delvis. Att premieförmånen inte beskattas har sin bakgrund bl. a. i praktiska skäl som svårigheter att få fram ett rättvisande värde. Tidigare fanns dessutom ett försäkringsavdrag för kapitalförsäkringar.

En annan bakgrund till den skattemässiga särbehandlingen bl.a. vad beträffar utfallande belopp har varit att dessa försäkringar ansetts komplettera den allmänna försäkringen på ett angeläget sätt.

Särbehandlingen av försäkringarna utgör alltså ett klart avsteg från en neutral beskattning av förmåner i tjänsten. I likhet med RINK anser jag att skattereglerna bör omprövas i samband med skattereformen. Utgångspunkten bör därvid vara, att beskattning i princip bör ske antingen för premieförmån eller för utfallande belopp i sin helhet. Vidare bör försäkringsförmånerna beläggas med antingen socialavgifter eller särskild löneskatt.

Övervägande skäl talar alltså för att förslaget i huvudsak genomförs enligt kommitténs grundtankar. De invändningar som rests mot förslaget kan i någon avgörande utsträckning inte heller anses vara av principiell art utan framstår i huvudsak som kostnadmässiga.

Jag vill upprepa vad kommittén anfört, nämligen att intresset av särbehandling måste vägas mot ett allmänt krav på skattemässig neutralitet och att de sänkta skattesatser som föreslås i reformen bör vägas in. När det gäller socialavgifter är jag medveten om att förutsättningarna kan komma att ändras i något högre grad. Detta är emellertid en konsekvens av att alla skattepliktiga förmåner och ersättningar i tjänsten bör bilda avgiftsunderlag.

*Lagrådet* har kritiserat förslaget om beskattning av premie för TGL (se nästa avsnitt). Med anledning av *lagrådets* synpunkter bör förslaget i lagrådsremissen vad beträffar TGL eller tjänstegruppliv inte genomföras i sin föreliggande utformning. I denna fråga har jag för avsikt att återkomma till hösten med förslag till åtgärder som är ägnade att medföra en mer neutral skatte- och avgiftsmässig behandling.

*Lagrådet* har vidare framhållit att de förslag som rör förmånsgrundande inkomster samt uttag av socialavgifter och särskild löneskatt fordrar ytterligare avgränsningar och preciseringar bl. a. beträffande ersättningar som utgår enligt vissa avtalsförsäkringar. Jag har varit medveten om detta och har för avsikt att i ett senare sammanhang lägga fram förslag till den ytterligare lagreglering som är erforderlig på detta område. Jag kommer emellertid i det följande i samband med behandlingen av de olika avtalsförsäkringarna att ange grunderna för hur enligt min mening uttag av socialavgifter resp. särskild löneskatt bör ske.

*Tjänstegruppliv (TGL m.fl.)*

**Mitt förslag:** Inga ändringar vidtas nu beträffande den skatte- och avgiftsmässiga behandlingen. Frågan skall övervägas ytterligare.

**RINK:s förslag:** RINK föreslår att förmånen av betald premie eller intjänad förmån beskattas hos den anställda eller yrkesverksamme.

**Remissinstanserna:** Förslaget har fått en omfattande kritik. *RFV*, som anser det angeläget att de nuvarande särreglerna slopas, tillstyrker dock. *Försäkringsinspektionen* anser att det bör övervägas att även i fortsättningen undanta TGL från skatteplikt. *Näringslivets skattedelegation* framhåller bl.a. praktiska svårigheter. *SAF* anser det stötande med en beskattning av en premieförmån när något försäkringsbelopp inte är garanterat. Inkomstskatt, socialavgifter och avkastningsskatt skulle komma att minska värdet med ca 65 procent. *TCO* anser att vägande socialpolitiska mål talar mot beskattning.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt nuvarande ordning gäller att förmån av fri grupplivförsäkring inte skall tas upp som intäkt (32 § 3 a mom. KL). Drygt två miljoner verksamma i enskild tjänst torde omfattas av TGL, som handhas av AFA (arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag). Premierna är schabloniserade och utgår efter viss procentsats på lönesumman för skilda huvudkategorier. Statligt anställda omfattas av gruppliv genom anställningen, utan premie. För kommunalt anställda finns ett särskilt försäkringsbolag som handhar försäkringen, KFA (Kommunernas försäkringsaktiebolag).

För vissa kategorier gäller ett särskilt försäkringskydd (GLA). Detta avser lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare. För lantbrukare sker finansieringen inom ramen för de belopp som tillerkänts jordbruket som kompensation till följd av kostnadsutvecklingen och anpassningen av jordbrukarnas inkomster till den allmänna inkomstutvecklingen. För yrkesfiskare gäller att finansieringen sker genom medel via prisregleringskassan för fisk. För skogsbrukare sker finansieringen över skogsvårdsavgiften och för renskötare över anslaget till främjande av rennärningen.

Premien för grupplivförsäkring utgör för närvarande en avdragsgill kostnad i jordbruk eller rörelse (punkt 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL).

Tjänstegruppliv tillkom ursprungligen genom kollektivavtal år 1961 och skattefrihet beslutades år 1963. I och med att flera kategorier alltefter årens lopp fått ett motsvarande försäkringskydd har reglerna i KL efter hand anpassats härtill.

Redan när de ursprungliga skattereglerna tillkom framhölls i förarbetena att premien formellt borde beskattas. På den tiden var dock premien avdragsgill inom det s.k. försäkringsavdraget. En tyst kvittning förordades därför. Vidare förelåg svårigheter att individualisera premien.

För att TGL m.fl. skall erhålla en skattemässigt neutral behandling krävs det, som kommittén föreslagit, i princip att premien eller intjänad förmån beskattas hos den anställde eller yrkesverksamme.

I det följande kommer jag att ta upp några av de skäl som av remissinstanserna framhållits mot en sådan beskattning. Därefter kommer jag att redovisa min egen bedömning.

Försäkringsinspektionen framhåller bl.a. följande. Premiesättningen sker schablonmässigt. Sannolikheten för försäkringsfall varierar emellertid beroende på bl.a. ålder, arbetstid och familjesammansättning. Först vid försäkringsfall får försäkringsgivaren kännedom om vederbörande varit anställd resp. egenföretagare. För att någon skall vara skattskyldig för förmånen av TGL måste det därför i förväg utredas om han verkligen omfattas av försäkringskyddet.



En tänkbar följd av förmånsbeskattning av premiekostnaden är att solidariteten mellan försäkringstagare och försäkrade hotas. Det nuvarande systemet innebär att premiekostnaderna fördelas på arbetsgivaren efter antalet anställda. Hänsyn till riskfördelning mellan olika kollektiv tas inte. En möjlig konsekvens kan bli att sådana krav reses, t.ex. lägre premier för yngre kollektiv än för äldre. Vidare kan en följd bli att den anställde vill stå utanför systemet. Det är inte uteslutet att en sådan rätt kan föreligga.

Näringslivets skattedelegation framhåller att lönen även för en anställd som saknar efterlevande ingår i underlaget trots att ersättning aldrig blir aktuell.

TCO anser att det finns vägande socialpolitiska skäl mot beskattning. TGL-försäkringarna ger arbetstagare med hög individuell skaderisk ett livförsäkringsskydd till låg kostnad och utan individuell hälsoprövning. Om TGL-försäkringarna förlorar sin nuvarande kostnadsfördel får grupper med låg skaderisk ekonomiska incitament att i stället täcka sitt försäkringsbehov genom individuella livförsäkringar. Följden blir ökade kostnader och ett försämrat skydd för mer utsatta grupper.

KFA (Kommunernas försäkringsaktiebolag) anför bl.a. I det enskilda fallet korresponderar oftast inte försäkringsskydd och premie. I ytterlighetsfallet – där arbetsgivaren försummat att teckna avtal med KFA – står KFA ändå försäkringsansvar. Försäkringen har bl.a. tack vare det enkla premiedebiteringsförfarandet mycket låga administrationskostnader. Eftersom endast riskpremie betalas förekommer inget individuellt sparande och det finns alltså inga återköpsvärden som någon kan få sig tilldelad. Det är felaktigt att likställa denna avtalsförsäkring med individuell kapitalförsäkring där det uppkommer ett sparande över vilket försäkringstagaren kan disponera.

Det har av de avtalslutande parterna ansetts ligga ett stort socialt värde i att arbetstagaren via sin anställning får ett försäkringsskydd, som snabbt ger hans efterlevande ett betydande ekonomiskt stöd, om han avlider. Samma ståndpunkt har statsmakterna intagit hittills, eftersom man ansett att en särbehandling av bl.a. tjänstegrupplivförsäkringen varit motiverad då den bygger ut det sociala trygghetsnätet på ett angeläget sätt. Enligt styrelsens uppfattning har ingenting inträffat som föranleder en ändring av denna bedömning. Med hänsyn härtill och att värdet av premien, hur värdet än skall bestämmas, är så lågt är det enligt KFA:s styrelsens uppfattning rimligt att denna löneförmån inte skall tas upp till beskattning hos arbetstagaren.

Ett bättre beskattningssalternativ skulle vara, med hänsyn till dels möjligheterna att bibehålla försäkringen, dels den enklare skatteadministrationen att de berörda försäkringsbolagen betalade en avgift på premiekostnaderna.

Förenade Liv anser förslaget stötande bl.a. därigenom att beskattning blir aktuell trots att vederbörande i det enskilda fallet kanske inte får ersättning. Enligt bolaget skulle vidare dubbelbeskattning kunna komma i fråga vid samtidiga anställningar. Vidare befarar bolaget att en likabeskattningskomma att medföra krav på att gå ur TGL-systemet, vilket bygger på solidaritet. I så fall riskeras ett sönderfall.

För egen del gör jag följande bedömning.

Förslaget avseende TGL avviker från kommitténs förslag till beskattningsåtgärder för övriga avtalsförsäkringar så till vida att det tar sikte på en beskattning av genomsnittlig premiekostnad eller intjänad förmån i stället för utbetalade belopp. Motivet för detta är att TGL kan betraktas som en kapitalförsäkring och att belopp som utbetalas från sådana försäkringar inte beskattas enligt nuvarande principer.

De belopp som utfaller på grund av TGL beror på arbetstid, ålder vid dödsfallet och efterlevande. I vissa fall utbetalas endast begravningshjälp. För en del kategorier, t.ex. lantbrukare och yrkesfiskare, gäller som förutsättning för försäkringskydd att vissa intäktskrav är uppfyllda.

Premiesättningen sker emellertid kollektivt efter schablonmässiga grunder. En beskattning av premiekostnad eller intjänad förmån efter samma grunder skulle alltså innebära ett försvagat samband med förekomsten av storleken av försäkringskydd i det enskilda fallet.

Det bör dock framhållas, att den risk som finns att något ersättningsbelopp inte kommer att betalas ut eller i vissa fall endast kan komma att avse t.ex. begravningshjälp, inte kan anses utgöra något avgörande skäl i sig mot att premieförmånen beskattas. Liknande kan också riktas mot en beskattning av förmån av fri kapitalförsäkring i andra fall.

Starka neutralitetsskäl talar i och för sig för att en beskattning av premieförmån beträffande TGL m.m. kommer till stånd enligt de riktlinjer kommittén angett. Jag vill här också skjuta in att samtliga försäkringar alltefter de tillkommit givits en icke-neutral förmånsbehandling vid beskattningen. När nu beskattningen av arbetsinkomster reformeras med den övergripande målsättningen att åstadkomma neutralitet är det av vikt för framtiden att det klargörs att förmåner vid sidan av kontant lön som tillkommit genom avtal mellan arbetsmarknadens parter inte skall behandlas annorlunda än andra anställningsförmåner. Även det talar i sak för att premieförmånen avseende TGL beskattas.

I lagrådsremissen föreslogs att en beskattning av förenklingskäl borde ske på ett schablonmässigt sätt. Härför talade enligt remissen också att premiekostnaden för arbetsgivaren bestäms efter schablonmässiga grunder.

I lagrådsremissen anförde vidare dåvarande departementschefen följande.

För dem som omfattas av TGL bör den procentsats på lönesumman som arbetsgivaren betalar i avgift fördelas på den anställde. Av förenklingskäl bör procentsatsen inte anknyta till den enskildes månads- eller årsinkomst utan förmånsvärdet bör grundas på en tillämpning av denna procentsats på genomsnittlig inkomst för den kategori som berörs. Det bör ankomma på regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer, att utfärda verkställighetsföreskrifter härom. För tjänstemän i enskild tjänst gäller att avgiften tas ut i form av ett fast kronantal per månad. Det belopp som därvid tas ut bör gälla som förmånsvärde.

Beskattningen av TGL hos den anställde bör alltså vara starkt likformig. Härav följer också att t.ex. individuella skillnader i arbetstid, ålder och familjesammansättning bör lämnas utanför. Skatteplikten bör inte heller påverkas i sådana situationer där den enskilde omfattas av TGL trots att arbetsgivaren av olika skäl inte erlägger någon avgift. I dessa fall bör förmånen anses intjänad.

För statligt anställda – som omfattas av tjänstegrupplivförsäkring utan att premie erläggs – bör de principer gälla som tidigare redovisats. Även här bör således regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer med ledning av de principer som gäller för TGL i enskild tjänst utfärda närmare föreskrifter om vilka förmånsvärden som skall gälla. Vid värderingen bör vidare viss vägledning kunna ges av vad som gäller vid frivillig anslutning till statlig grupplivförsäkring. För sådana speciella grupper som t. ex. värnpliktiga och

deltagare i arbetsmarknadsutbildning som omfattas av tjänstegruppliv samtidigt som de erhåller ersättning som är skattefri enligt särskilda bestämmelser, blir någon beskattning av förmånen av grupplivförsäkring inte aktuell eftersom även denna förmån får anses utgöra en del av ersättningen.

För inkomst av näringsverksamhet (de nuvarande inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse) föranleder förslaget att den nuvarande avdragsrätten för premie för grupplivförsäkring slopas.

För de särskilda kategorierna lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare gäller enligt det föregående att de åtnjuter särskilt försäkringskydd och att detta finansieras i särskild ordning. Förmånen tas enligt gällande regler inte upp som intäkt. För dessa bör samma principer som nyss redovisats tillämpas. Även för dessa bör alltså regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer utfärda föreskrifter om förmånsvärden. I likhet med vad som föreslagits beträffande dem som omfattas av TGL bör alltså beskattningen vara starkt schabloniserad även för dessa kategorier och grundas på genomsnittlig inkomst för berörd kategori. Uppfyller emellertid den skattskyldige inte de grundläggande intäktskrav som kan gälla för försäkringskydd, bör dock någon beskattning inte komma i fråga.

Med anledning av vissa synpunkter vid remissbehandlingen bör framhållas, att det vid samtidiga anställningar under ett beskattningsår för närvarande ankommer endast på huvudarbetsgivaren att dra preliminär skatt på olika löneförmåner. Kontrolluppgiftsskyldighet och skyldighet att betala socialavgifter åvilar däremot även arbetsgivare som inte är huvudarbetsgivare.

För premieförmån avseende TGL och motsvarande bör socialavgifter tas ut. Förmånen bör anses förmånsgrundande i socialförsäkringshänseende.

Förslaget föranleder ändringar i 32 § 3 a mom. och justeringar i de regler som gäller för näringsverksamhet enligt förslaget, punkt 12 av anvisningarna till 22 § och punkt 23 av anvisningarna till 23 §.

*Lagrådet* avstyrker i sitt yttrande förslaget om införande av skatteplikt för förmån av fri grupplivförsäkring enligt den i lagrådsremissen föreslagna utformningen. *Lagrådet* anför bl.a. att det krävs att förutsättningarna för skattskyldighet och de principer som skall iaktas vid utformningen av schablonerna anges med tillbörlig precision. Jag ansluter mig till de skäl *lagrådet* anför mot den föreslagna lösningen. Ändringsförslagen i lagrådsremissen bör alltså inte genomföras.

Det anförda innebär emellertid ett avsteg från grundregeln att förmåner på grund av tjänsten, innefattande förmåner vid sidan av kontant lön utgör skattepliktig intäkt. Avsteget motiveras av de svårigheter som på grund av den speciella uppbyggnaden av tjänstegrupplivförsäkringen är förenade med att uppnå en likformig och neutral förmånsbeskattning hos den enskilde.

Mitt ställningstagande innebär alltså att en förmånsbeskattning inklusive uttag av socialavgifter enligt de riktlinjer som föreslogs i lagrådsremissen inte bör komma till stånd. Det finns emellertid anledning att söka finna ett alternativt system för beskattning som tillgodoser den typ av krav på avgränsningar och preciseringar som *lagrådet* nämner i sitt yttrande. Jag avser att i höst återkomma med förslag i denna fråga.

**Mitt förslag:** Utfallande belopp från AGB och motsvarande utgör i sin helhet skattepliktig intäkt av tjänst. Den nuvarande skattefriheten för s.k. B-belopp och motsvarande slopas.

Utbetalningarna bör beläggas med särskild löneskatt och bör inte bli förmånsgrundande.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget har fått ett blandat mottagande. *RFV* tillstyrker. *Försäkringsinspektionen* anser att förslaget kan innehålla vissa inslag av retroaktiv beskattning. *Näringslivets skatedelegation* och *SAF* anser att AGB utgör en sakförsäkring resp. konjunkturberoende riskförsäkring. *TCO* godtar förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** AGB eller s.k. kollektiv försäkring om avgångsbidrag kan ge kontant ersättning vid förlust av anställning t.ex. vid driftinskränkning eller av hälsoskäl samt långvarig arbetslöshet därefter. Ersättning kan utgå i s.k. A- och B-belopp eller motsvarande. Storleken av A-beloppet sammanhänger med åldern vid försäkringsfallet, medan B-beloppet beror även av arbetslöshetens längd. B-beloppet utbetalas efter särskild prövning. För avgångsersättningar till statligt anställda saknas numera motsvarighet till den fria prövningen inom AGB:s s.k. B-belopp. Motsvarande gäller kommunalt anställda.

De nuvarande beskattningsreglerna (32 § 1 mom. tredje stycket och punkt 11 av anvisningarna till 32 § KL) innebär att den del av det s.k. B-beloppet som uppgår till högst två gånger basbeloppet (för närvarande 59 400 kr.) undantas från beskattning.

Samma regler gäller i princip om staten betalar ut ersättning enligt samma grunder. Avgångsersättning till arbetstagare som omfattas av det s.k. trygghetsavtalet mellan PTK och arbetsgivarorganisationen följer samma regler.

AGB beskrivs i förarbetena till de ursprungligen införda beskattningsreglerna (prop. 1967:39) som en skadeförsäkring i samband med tjänst. Departementschefen ansåg att fullständig skattefrihet inte kunde komma i fråga för utfallande belopp, men ville inte motsätta sig någon form av skattelindring vid ömmande omständigheter. Sådana omständigheter kunde generellt anses föreligga vad beträffar det s.k. B-beloppet.

Med hänsyn till reformens inriktning i stort mot en neutral beskattning av förmåner på grund av tjänsten anser jag att de nuvarande undantagsreglerna för s.k. B-belopp inom AGB och motsvarande bör omprövas. Eftersom utbetalningarna avser ersättning för inkomstbortfall bör de alltså i sin helhet utgöra skattepliktig intäkt av tjänst.

Försäkringsinspektionen framhåller i sitt remissyttrande att förslaget kan ha inslag av retroaktiv beskattning eftersom premier och reservavsättningar delvis har beräknats med hänsynstagande till skattefrihet. Inspektionen påpekar dock att detta endast motsvarar en del av utbetalda belopp.

Givetvis innebär förslaget om beskattning av utfallande belopp i sin helhet

att förutsättningarna ändras något för AGB m.fl. anordningar. Det förhållandet att premier m.m. beräknats med hänsyn till tidigare regler medför inte att förslaget innefattar en otillåten retroaktivitet i regeringsformens mening. I sammanhanget vill jag framhålla att skattefrihet för s.k. B-belopp och motsvarande, enligt de övergångsregler jag förordar, skall gälla även framdeles om anställningen upphört före reformens ikraftträdande den 1 januari 1991.

För närvarande erläggs inte socialavgifter för ersättningar från AGB m.fl. anordningar. Ersättningarna är inte heller förmånsgrundande. Med hänsyn till karaktären av engångsbelopp och då ersättningarna betalas ut sedan anställningen upphört såsom vid pension bör särskild löneskatt erläggas av den som verkställer utbetalningarna. Ersättningarna bör därmed inte heller bli förmånsgrundande.

Förslaget föranleder ändringar i 32 § 1 mom. KL samt att punkt 11 av anvisningarna till 32 § slopas.

#### *Gruppsjukförsäkring (AGS m.fl.)*

**Mitt förslag:** Belopp som utfaller på grund av gruppsjukförsäkring som t.ex. AGS och motsvarande utgör skattepliktig intäkt av tjänst eller i förekommande fall näringsverksamhet.

Utbetalningar från AGS och motsvarande bör beläggas med socialavgifter och blir förmånsgrundande. I det fall utbetalningarna avser att komplettera förtidspension bör endast särskild löneskatt tas ut. Sistnämnda ersättningar bör inte bli förmånsgrundande.

**RINK:s förslag:** överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget har fått ett blandat mottagande. *RFV* tillstyrker. *Försäkringsinspektionen* förordar närmare överväganden i fråga om övergångsregler, för det fall förslaget genomförs. *Näringslivets skattedelegation* avstyrker bestämt förslaget. *SAF* anser det orimligt att dagens arbetsgivare åläggs att retroaktivt ta över ansvaret för utfästelser som gjorts av tidigare arbetsgivare. *Svenska Revisorsamfundet SRS* och *TCO* tillstyrker.

**Skälen för mitt förslag:** AGS, som tillkom i början av 1970-talet, fungerar som ett komplement till den allmänna försäkringen och ger ersättning vid sjukdom som varar åtta dagar eller mer. Ersättning kan också utgå som komplement till förtidspension eller sjukbidrag.

Ett motsvarande försäkringssystem finns för bl.a. lantbrukare och yrkesfiskare. För statsanställda gäller numera att inget sjukavdrag görs för dem som har arbetsgivarinträde under de första tre månadernas sjukdom.

AGS betraktas i skattehänseende som en kapitalförsäkring, vilket innebär att utfallande belopp inte beskattas. I övrigt innebär nuvarande skatteregler, att förmån av fri gruppsjukförsäkring enligt grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer, enligt 32 § 3 a mom. KL ej tas upp som intäkt.

Motsvarande skattemässiga behandling gäller för lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare.

Skattefriheten utgör i grunden ett undantag från eljest gällande principer. I samband med reglernas tillkomst betraktades skattefriheten som ett provisorium. I prop. 1974:90 anförde departementschefen bl.a. att gruppssjukförsäkringen byggde ut det sociala trygghetssystemet på ett angeläget sätt samt att man i fråga om AGS kunde godta ett avsteg från principen att utgående ersättningar med anledning av anställning skall bli föremål för beskattning.

Näringslivets skattedelegation och SAF framhåller bl.a. följande i sina remissyttranden över kommitténs förslag.

Försäkringen är en ren riskförsäkring utan sparmoment. Ett rimligt antagande är att krav kommer att ställas på oförändrade förmåner i avtalsförhandlingar. Under alla förhållanden kan arbetsgivarna inte rimligen åläggas ett ansvar för hittills gjorda utfästelser.

Förmånsvärdet kan – vid oförändrad kostnad för arbetsgivarna – bli sänkt med ca 45 procent som en följd av förslaget. Det är orimligt att dagens arbetsgivare åläggs att retroaktivt ta över ansvaret för gjorda utfästelser av tidigare arbetsgivare. Försäkringen måste därför omprövas med utgångspunkt från nuvarande kostnads- och premienivå. Socialavgifts- och grundavgiftshandlingen innebär dessutom en ansevärd administrativ påfrestning.

Som en del i skattereformen anser jag att tiden nu är inne att ompröva skattefriheten för ersättningar från AGS m.fl. Eftersom utbetalningarna utgör ersättning för inkomstbortfall bör dessa belopp beskattas. AGS bör i detta sammanhang behandlas på samma sätt som en pensionsförsäkring.

Som jag antytt beträffande AGB innebär förslaget även för AGS m.fl. givetvis att förutsättningarna ändras för dem som berörs. Detta är emellertid en oundviklig följd av förslaget som bör ses mot bakgrund av reformen i stort.

En fråga som berörts av försäkringsinspektionen är hur övergångsfallen bör behandlas. Frågan har också anknytning till vad näringslivets skattedelegation och SAF anför. Inspektionen framhåller bl.a. följande.

Beskattningen av redan nu och i framtiden utgående sjukförmåner från AGS kan tänkas bli finansierad av den sjuke själv genom en lägre netto sjukpenning. Kompensationsnivån – 95 procent – av inkomstbortfallet efter skatt – skulle alltså sänkas. Detta skulle innebära ett brott mot de utfästelser som gjorts till den som uppbar ersättning från AGS när reformen träder i kraft. En sådan förändring skulle vara särskilt beklaglig eftersom dessa inte har möjlighet att skaffa sig kompletterande skydd på annat sätt.

Ett alternativ som troligen kommer att aktualiseras är att förmånerna höjs åtminstone för den nyssnämnda kategorin av försäkrade så att förmånerna efter skatt motsvarar ungefär vad som utgår i dag. Det försäkringsbolag som handhar försäkringen i fråga, Arbetsmarknadsförsäkringar sjukförsäkringsaktiebolag, AMF (s), har dock inte möjlighet att göra detta på annat sätt än genom en premiehöjning (om inte solvensen skall sättas i fara). Enligt uppgift kräver ett 30-procentigt skatteuttag på utgående sjukförmåner, för oförändrade förmåner, att avsatta reserver höjs med nästan 50 procent eller, i kronor räknat, ungefär tio miljarder. Detta belopp skulle med andra ord behöva tillskjutas av arbetsgivarna.

Om utredningsförslaget genomförs är det mot den nu angivna bakgrunden rimligt att det införs övergångsbestämmelser som medger fortsatt skattebefrielse för alla vid reformens införande pågående sjukfall.

Försäkringsinspektionens förslag om fortsatt skattefrihet för de ersättningar som föranleds av vid reformens införande pågående sjukfall synes välgrundat. Förslaget har dessutom biträtts av LO och SAF. Även RINK har föreslagit en liknande övergångsregel. Skattefrihet bör alltså gälla för ersättningar från AGS m.fl. om försäkringsfallet har inträffat före den 1 januari 1991.

Utbetalningar från AGS beläggs för närvarande inte med socialavgifter. I fortsättningen bör den som verkställer utbetalningarna erlägga socialavgifter och ersättningen bli förmånsgrundande. I det fall ersättning från AGS utges såsom ett komplement till förtidspension bör endast särskild löneskatt tas ut och ersättningen inte vara förmånsgrundande.

Förslaget föranleder ett tillägg till 32 § 3 a mom. KL av innebörd att utfallande belopp från fri gruppsjukförsäkring skall tas upp till beskattning. Även de motsvarande reglerna för egenföretagare (punkt 12 av anvisningarna till 22 §) behöver justeras. Förslaget föranleder vidare vissa justeringar i de regler som berör kontrolluppgifter. Vad gäller de författningsändringar som krävs beträffande kontrolluppgifter avser jag att återkomma senare.

#### *Trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA)*

**Mitt förslag:** Den nuvarande skattefriheten för s.k. dagersättning från TFA slopas.

Ersättning från TFA bör beläggas med socialavgifter och bli förmånsgrundande. I det fall invaliditetsersättning utbetalas bör i regel endast särskild löneskatt utgå och ersättningen bör inte vara förmånsgrundande.

**RINK:s förslag:** överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** *RFV, försäkringsinspektionen, Svenska Revisorsamfundet SRS och TCO* tillstyrker i princip. *SAF* avstyrker förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** TFA kan beskrivas som en av arbetsgivaren tecknad ansvarighetsförsäkring. Den kan ge den enskilde ersättning utöver socialförsäkringen, bl.a. under akut sjukdomstid och vid invaliditet. Vid sjukdom sammanlagt åtta dagar eller mer kan ersättning utgå för faktisk inkomstförlust.

Försäkringen torde omfatta i stort sett hela arbetsmarknaden. För statligt anställda gäller ett motsvarande försäkringskydd genom ett personskadeavtal.

Enligt 19 § KL är ersättning på grund av kollektiv ansvarighetsförsäkring inte skattepliktig till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid som den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kr. och för övriga dagar till högst 6 kr för dag.

Skattefriheten för den schabloniserade s.k. dagersättningen från TFA infördes som ett provisorium år 1975. Tillsammans med beskattad sjukpenning antogs ersättningen ge full kompensation för den enskilde.

Under senare tid har villkoren för TFA ändrats bl.a. på kollektivavtalsområdet. Fr.o.m. 1985 utgår inte längre dagersättning under akut sjukdomstid med schablonbelopp de första 30 dagarna. Ersättning utgår i stället för faktisk inkomstförlust, vilket medför principiell skatteplikt enligt vanliga regler. I vissa fall kan dock förekomma, att schablonersättning på grund av de äldre villkoren fortfarande utbetalas.

Den skattefrihet som fortfarande kan föreligga för s.k. schabloniserad dagersättning från TFA bör av neutralitetsskäl slopas. Mot bakgrund av att den del av ersättningen som för närvarande kan vara skattefri uppgår till ringa belopp, torde någon övergångsbestämmelse inte vara erforderlig för dessa fall.

För närvarande gäller att ersättning från TFA varken beläggs med socialavgifter eller är förmånsgrundande. I samband med reformen bör den som verkställer utbetalningen erlagga socialavgifter och ersättningarna bli förmånsgrundande, om ersättningen avser att täcka inkomstbortfall under akut sjukdomstid. Motsvarande bör gälla sådan invaliditetsersättning som i vissa fall kan utgå som periodiserad livränta och som beräknas med ledning av den faktiska inkomsten före skadetillfället. Sådan ersättning får anses utgöra kompensation för mistad inkomst. I det fall ersättningen avser bestående arbetsförmåga bör endast särskild löneskatt tas ut och ersättningen inte vara förmånsgrundande.

Förslaget föranleder ändringar i 19 § KL samt i de regler som berör egenföretagare, enligt förslaget punkt 12 av anvisningarna till 22 §.

### 5.3.2.3 Vissa kostnadsersättningar

#### *Inledning*

Det är enligt min mening angeläget av likformighetsskäl att samma beskattningsregler gäller för såväl offentligt som privat anställda. Vid reformeringen av traktamentsbeskattningen har jag därför föreslagit att nuvarande skillnader i reglerna avseende behandlingen av dessa gruppers traktamenten skall upphöra. Således bygger förslagen till den framtida traktamentsbeskattningen, i likhet med nuvarande regler för privatanställda, på att traktamentsersättning är skattepliktig och att avdrag för ökade levnadskostnader medges med vissa schablonbelopp.

Även den skattemässiga behandlingen av övriga kostnadsersättningar bör vara lika för offentligt resp. privat anställda. Dessa ersättningar bör således i princip tas upp som intäkt medan avdrag medges för uppkomna omkostnader. Undantag kan dock behöva göras för vissa speciella fall. Här avser jag att behandla bl. a. de kostnadsersättningar som nämns i 32 § 3 mom. KL utom såvitt avser resekostnads- och traktamentsersättning, vilka jag tar upp i annat sammanhang (avsnitt 5.3.3).

I detta sammanhang vill jag nämna att de förslag som jag nu lägger fram inte torde ändra på förutsättningarna att i inkomstlaget tjänst få ett s. k. schablonavdrag enligt de rekommendationer som RSV meddelat avseende beskattning av ersättningar m. m. i samband med idrottslig verksamhet (RSV Dt 1989:12).



**Mitt förslag:** Den nuvarande skattefriheten slopas för ersättning från Nordiska ministerrådet i samband med det nordiska tjänstemannautbytet, kostnadsersättning för vård i enskilt familjehem, förvaltningskostnadsbidrag och anslag till andra expenser, å stat uppförd häst- och båtlega samt viss hästgottgörelse.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt. RINK föreslår dock att kostnadsersättning för vård i enskilt familjehem skall vara skattefri och att utlandstillägg och därmed likställd förmån samt ersättning från SIPRI skall beskattas.

**Remissinstanserna:** Det stora flertalet remissinstanser har tillstyrkt eller lämnat utan erinran förslaget att statliga och kommunala kostnadsersättningar i princip görs skattepliktiga och att avdrag medges för uppkomna kostnader. Beträffande utlandstillägg till UD- och SIDA-personal stationerad utomlands anser dock flera remissinstanser – SÄV, utlandslönenämnden, kammarrätten i Stockholm, TCO, SACO/SR och Sveriges Uppbördschefer – att den nuvarande skattefriheten bör behållas. Bl. a. framhålls att en beskattning av utlandstilläggen inte skulle få någon statsfinansiell effekt men leda till kraftigt ökad administration. Det framhålls också att de personalkategorier som berörs till skillnad från privatanställda inte tillåts bli beskattade i tjänstgöringslandet. Kammarrätten i Göteborg föreslår att kostnadsersättning för vård i enskilt familjehem bör vara skattepliktig och hävdar att likformighetsskäl talar för detta.

**Skälen för mitt förslag:** I 32 § 3 mom. andra stycket KL anges att skattefrihet råder för vissa kommunala kostnadsersättningar och för *kostnadsersättningar som bekostas av Nordiska ministerrådet* i samband med arbete inom ramen för det nordiska tjänstemannautbytet samt Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI). De kostnadsersättningar från SIPRI som undantagits från beskattning är av ungefär samma slag som de som undantagits för personal vid utrikesförvaltningen. Jag kommer strax att närmare behandla mitt ställningstagande beträffande vilka beskattningsregler som bör gälla för kostnadsersättning som utges av SIPRI och för personal vid utrikesförvaltningen.

Bakgrunden till att nämnda kostnadsersättning från Nordiska ministerrådet vid nordiskt tjänstemannautbyte inte utgör skattepliktig inkomst torde främst vara det nära sambandet som arbete inom den institutionen har med arbete i statlig tjänst. Mot bakgrund av de överväganden jag tidigare redovisat om att jämställa den skattemässiga behandlingen av statliga och privata kostnadsersättningar bör den nu aktuella särbehandlingen slopas.

Även *kostnadsersättning för vård av person i enskilt familjehem* upptas bland de intäkter som undantagits från skatteplikt i 32 § 3 mom. KL. Till ledning för inkomsttaxeringen har RSV utarbetat anvisningar m. m. vari rekommenderas att vissa på särskilt sätt beräknade ersättningar godtas som högsta omkostnadsbelopp (RSV Dt 1985:11). Vidare har Svenska kommun-

förbundet efter samråd med RSV utarbetat rekommendationer avseende ekonomiska ersättningar inom familjevården för barn och vuxna (cirk. 1984:54).

RINK har i sina överväganden redogjort för för- och nackdelar med att göra dessa kostnadsersättningar skattepliktiga. Kommittén befarar att en del praktiska svårigheter kan uppstå. Tvister kan väntas uppkomma mellan skattskyldiga och skattemyndigheter angående kostnadsavdragens storlek på grund av att dessa kostnader ofta kan vara särskilt svåra att beräkna. Å andra sidan synes enligt kommittén även nuvarande regler kunna medföra vissa problem genom att en kommun kan beteckna en ersättning som kostnadsersättning även om den kraftigt skulle överstiga de verkliga kostnaderna i det enskilda fallet. Kommitténs slutsats är dock att fördelarna med en bibehållen skattefrihet för dessa ersättningar överväger nackdelarna.

För egen del finner jag RINK:s betänkligheter mot att göra denna kostnadsersättning skattepliktig överdrivna. En lämplig ordning kan vara att låta de av RSV i dag rekommenderade högsta omkostnadsbeloppen utgöra en schablon med vilken avdrag får göras om den skattskyldige inte kan visa att hans kostnader varit högre. Överskjutande kostnadsersättning skulle i enlighet med detta bli skatte- och avgiftsgrundande. Det bör ankomma på RSV att utfärda rekommendationer härom.

I linje med vad jag nu föreslagit ligger vidare dels att skattefriheten slopas för *kommunala kostnadsersättningar*, dels att den möjlighet tas bort enligt vilken RSV kan förklara att även motsvarande kostnadsersättning från annan offentlig institution ej skall upptas till beskattning.

Vad slutligen angår den i 32 § 3 mom. KL nämnda skattefriheten för *förvaltningskostnadsbidrag* och *anslag till andra expenser, å stat uppförd häst- och båtlega* samt *viss hästgottgörelse* torde denna numera i allt väsentligt sakna betydelse. I vilket fall saknas några härande skäl att behålla skattefriheten för dessa bidrag.

Mitt förslag föranleder ändring i 32 § 3 mom. KL samt slopande av punkt 7 av anvisningarna till nämnda paragraf.

*Fortsatt undantag från beskattning i vissa fall*

**Mitt förslag:** Vissa kostnadsersättningar som utges av SIPRI, ersättning för flyttningskostnad, vissa ersättningar till värnpliktiga samt understöd vid arbetskonflikt skall även i fortsättningen undantas från beskattning. Undantag skall även göras beträffande utlandstillägg och därmed likställd förmån.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt utom såvitt avser kostnadsersättning som utges av SIPRI och utlandstillägg. RINK föreslår att sådan ersättning görs skattepliktig. Likaså föreslås att utlandstilläggen blir skattepliktiga.

**Remissinstanserna:** Förslaget har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av det stora flertalet remissinstanser.

**Skälen för mitt förslag:** Bestämmelsen i 32 § 3 mom. KL om skattefrihet för utlandstillägg och därmed likställd förmån för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen har varit gällande sedan kommunalskattelagens tillkomst. År 1966 utvidgades skattefriheten till att också omfatta personal i svensk biståndsverksamhet.

I punkt 7 av anvisningarna till 32 § KL anges vilka förmåner som anses som likställda med utlandstillägg. Dessa är fri bostad med uppvärmning och belysning, bostadskostnadsersättning eller däremot svarande förmån, bidrag för resa till Sverige för semester, barnstillägg, utbildningsbidrag, barnresebidrag, ersättning för hållande av bil och flyttningsbidrag.

I lagrådsremissen föreslogs i likhet med RINK att nämnda utlandstillägg skulle göras skattepliktiga. Motivet för detta var att söka uppnå så stor likformighet som möjligt eftersom i huvudsak alla andra former av kostnadsersättningar också bör bli skattepliktiga oavsett om ersättningarna utgetts i statlig eller enskild tjänst. Övervägande skäl talar fortfarande på sikt för en sådan lösning. Med hänsyn till de särskilda förhållanden som råder för utrikesförvaltningen kräver emellertid frågan ytterligare belysning och överväganden. Jag anser därför att nuvarande ordning med skattefria kostnadsersättningar såsom utlandstillägg såvitt avser utrikesförvaltningen och personal i svensk biståndsverksamhet kan bibehållas tills vidare.

När det gäller de regler från år 1980 som föreskriver skattefrihet för *kostnadsersättning från SIPRI* grundades dessa närmast på den omständigheten att det var svårt att rekrytera sådana kvalificerade utländska forskare som behövdes för att den aktuella verksamheten skulle kunna bedrivas på avsett sätt. Som stöd för att införa nämnda skattefrihet åberopades den särställning som SIPRI intar. Institutet är närmast att jämföras med ett mellanstatligt organ. Betyggande garantier mot missbruk av skattefriheten ansågs föreligga genom svenska statens insyn i SIPRI:s ekonomi. Det påpekades också att undantagsregeln i realiteten inte skulle få alltför vittgående konsekvenser eftersom ersättningen var av den arten att avdrag ändå torde ha kunnat påräknas vid taxeringen för de kostnader som skulle komma att ersättas. De kostnadsersättningar som avses är enligt punkt 7 av anvisningarna till 32 § KL tillägg för ökade levnadskostnader, förmån av fri bostad eller bostadskostnadsersättning samt ersättning för skolvgifter för barn och ersättning för flyttningskostnader.

För egen del anser jag att de särskilda skäl som låg till grund för att undanta kostnadsersättning som utgetts av SIPRI från beskattning fortfarande äger giltighet. Skattefrihet i det fallet bör således råda även i fortsättningen.

Vad därefter angår *flyttningskostnadsersättning* undantas statlig sådan ersättning från skatteplikt enligt punkt 7 av anvisningarna till 32 § KL. Utges sådan ersättning i enskild tjänst är även den undantagen från skatteplikt under vissa förutsättningar enligt andra stycket i 32 § 4 mom. KL. En strikt likformighet enligt de principer jag tidigare berört beträffande beskattning av kostnadsersättning skulle leda till att även ersättning för flyttningskostnad blev skattepliktig. Starka skäl av bl. a. arbetsmarknadspolitisk art, talar emellertid för fortsatt skattefrihet för flyttningskostnad för samtliga kategorier anställda.

Särskilda skäl gör sig också gällande för att låta nuvarande skattefrihet råda även fortsättningsvis beträffande *vissa ersättningar till värnpliktiga samt sådant understöd som utges till arbetstagare vid arbetskonflikt*.

Jag föreslår därför att nuvarande skattefrihet bibehålls i dessa delar.

Förslaget innebär ändringar i 32 § 3 och 4 mom. KL.

#### 5.3.2.4 Inkomster från bär-, svamp- och kottplockning

**Mitt förslag:** Nuvarande skattefrihet för inkomster från bär-, svamp- och kottplockning avskaffas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av en stor majoritet av remissinstanserna. Det avstyrks dock av *kammarrätten i Stockholm, LRF och Riksidrottsförbundet*.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt 19 § KL räknas inte till skattepliktig inkomst intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kr., såvida intäkterna inte kan hänföras till rörelse som den skattskyldige driver eller utgör lön eller liknande förmån. I 20 § KL finns en regel om att kostnader motsvarande skattefria intäkter av detta slag inte får dras av.

Den nu nämnda särregleringen grundar sig på önskemålet om att stimulera ett ökat tillvaratagande av viktiga naturtillgångar. Mot detta står emellertid de strävanden som jag tidigare berört, nämligen att skapa en så neutral beskattning av arbetsinkomster som möjligt. Av neutralitetsskäl och med hänsyn till de sänkta skattesatser för arbetsinkomster som jag också föreslår bör särregleringen avseende skattefrihet för inkomster av bär-, svamp- och kottplockning nu kunna slopas.

Förslaget föranleder ändringar i 19 och 20 §§ KL.

#### 5.3.2.5 Ersättningar till utländska forskare

**Mitt förslag:** Den särskilda skattelättnad för utländska gästforskare, som innebär att endast 70 % av lönen är skattepliktig, slopas. Nuvarande skattefrihet för kostnadsersättningar till sådana forskare kvarstår oförändrad.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt. RINK föreslår emellertid att även kostnadsersättningarna beskattas.

**Remissinstanserna:** Frågan tas upp av tre remissinstanser. *Näringslivets skattedelegation* och *styrelsen för teknisk utveckling* accepterar att lönen görs fullt skattepliktig men motsätter sig att kostnadsersättningarna görs skatte-

pliktiga. *Kammarrätten i Stockholm* anser att nuvarande regler bör behållas. De skäl som anförs är att rekryteringen av utländska forskare skulle försvåras om nuvarande regler helt avskaffades.

**Skälen för mitt förslag:** Särreglerna om skattelättnader för utländska forskare som tillfälligt arbetar i Sverige tillkom år 1984 (prop. 1984/85:76, SkU 22, rskr. 70, SFS 1984:947). Reglerna är endast tillämpliga vid tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag som avser kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter föreligger för en rekrytering inom landet. Skattelättnad kan medges under en längsta tid av två år – eller om särskilda skäl finns – längst fyra år under en tioårsperiod.

Skattelättnaderna består i dels att forskaren endast behöver ta upp 70 % av lönen till beskattning, dels att han inte behöver skatta för viss kostnadsersättning. Således undantas från beskattning ersättning för kostnader som forskaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för bostad här i landet, för flyttning till eller från Sverige, för egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och hemlandet eller i form av avgifter för barns skolgång här i landet samt slutligen för förmån av fri eller delvis fri bostad.

En särskild forskarskattenämnd som är knuten till RSV prövar om förutsättningarna för skattelättnaderna är uppfyllda.

Sedan forskarskattenämndens verksamhet påbörjades år 1985 och fram till och med år 1989 har 215 ärenden inkommit till nämnden. Därav har 182 ärenden prövats i sak vilket lett till bifall i 82 fall och avslag i 75 fall samt förlängning av tidigare bifallsbeslut i 22 ärenden och vägrad förlängning i 3 ärenden. Tendensen är att det under de senaste åren har meddelats fler bifalls- än avslagsbeslut.

På grundval av sina beräkningar kom RINK fram till att ett bibehållande av nuvarande skattelättnadsregler för utländska forskare skulle innebära en överkompensation, i vissa fall en kraftig sådan, om marginalsattesatserna nedsattes på det sätt som utredningen föreslog. Kommitténs beräkningar grundades på ett antagande om 30 % kommunalskatt på årslöner upp till 200 000 kr. och en statlig skatt om 20 % för inkomster däröver. Vidare förutsattes ett oförändrat grundavdrag.

Förutsättningarna kommer som tidigare framgått att bli något förändrade jämfört med vad RINK utgick från. Den genomsnittliga kommunalskatten överstiger numera 31 %. Vidare föreslår jag att den statliga inkomstskatten om 20 % tas ut från och med en taxerad inkomst om 180 000 kr.

RINK:s slutsats, att ett slopande av samtliga skattelättnader för utländska forskare enligt 1984 års lag endast skulle innebära smärre förändringar till följd av skattereformen, anser jag emellertid fortfarande vara riktig trots de ändrade förutsättningarna. Jag vill dock inte gå så långt i mitt förslag som RINK har gjort.

Bakgrunden till skattelättnaderna enligt 1984 års lag är i princip den samma som för bestämmelserna om skattefrihet för kostnadsersättningar som utges av SIPRI, dvs. rekryteringssvårigheter av kvalificerade utländska forskare till Sverige. Jag har beträffande kostnadsersättningar som utges av SIPRI föreslagit att dessa även fortsättningsvis bör vara skattefria. I konse-

kvens härmed bör även skattefriheten beträffande kostnadsersättningar enligt 1984 års lag kvarstå.

Mitt förslag innebär sammanfattningsvis att 1984 års lag justeras endast i så måtto att skattelättnaden för 30 % av löneinkomsten slopas och att forskarskattenämnden även fortsättningsvis beslutar om huruvida förutsättningarna är uppfyllda för skattefrihet för kostnadsersättningarna. Övergångsvis innebär detta att det även efter den 1 januari 1991 kan finnas forskare som åtnjuter skattelättnad beträffande löneinkomster enligt beslut som forskarskattenämnden fattat enligt de äldre reglerna. Denna situation är dock relativt snabbt övergående eftersom de medgivna skattelättnaderna är tidsbegränsade.

Förslaget innebär att ändring vidtas i 13 § och att 4 § slopas i den tidigare nämnda lagen.

### 5.3.2.6 Stipendier

**Mitt förslag:** Frågan om hur den skattemässiga behandlingen av stipendier skall utformas bör anstå i avvaktan på att stiftelse- och föreningskattekommitténs betänkande i denna del har beretts.

**Skälen för mitt förslag:** RINK har rent allmänt förespråkade att den nuvarande skattefriheten för stipendier enligt 19 § KL bör slopas. Av skäl som anges i utredningsbetänkandet (del III s 107 ff) föreslår kommittén emellertid att de närmare övervägandena i frågan bör överlätas på stiftelse- och föreningskattekommittén.

Den kommittén har enligt sina direktiv (dir. 1988:6) i uppdrag att se över inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av stiftelser och ideella föreningar. Kommittén har också möjlighet att ompröva skattereglerna för bidrag från kvalificerat allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar. Genom tilläggsdirektiv (dir. 1989:45) har regeringen även gett kommittén i uppdrag att utreda beskattningen av stipendier och liknande bidrag också i fall där utgivaren inte är kvalificerat allmännyttig organisation. Detta senare uppdrag bör enligt direktiven redovisas senast den 1 juni 1990. Avsikten är att en eventuell lagändring skall kunna träda i tillämpning samtidigt med övrig lagstiftning i den andra etappen av skattereformen, dvs. den 1 januari 1991.

Jag får således sedan kommittén redovisat sina förslag återkomma till frågan.

### 5.3.3 Traktamentsbeskattning m.m.

#### *Inledning*

Jag har tidigare (avsnitt 5.3.2.3) behandlat grunderna för beskattningen av kostnadsersättningar. Mitt förslag innebär bl. a. att även kostnadsersättningar till anställda i offentlig tjänst i princip skall bli skattepliktiga och att avdrag skall få göras för däremot svarande kostnader på samma sätt som gäller för privatanställda. Jag avser att nu närmare behandla reglerna på traktamentsbeskattningsområdet.

Som RINK redogjort för är för närvarande statliga och kommunala traktaments- och resekostnadsersättningar undantagna från skatteplikt, bortsett från traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattning. I enskild tjänst gäller däremot att ersättningarna är skattepliktiga och att avdrag får göras härifrån i den mån de kostnader som svarar mot ersättningarna är att anse som avdragsgilla enligt de grundläggande reglerna i 33 § KL med anvisningar.

Mot denna ordning har under årens lopp riktats åtskillig kritik. I det betänkande (SOU 1983:3, Skatteregler om traktamenten) som traktamentsbeskattningssakkunniga avgett och som närmast legat till grund för RINK:s ställningstagande i dessa frågor, föreslogs att den principiella skattefriheten för statliga och kommunala traktamenten skulle avskaffas.

RINK har undersökt främst tre modeller för en reformering av de nuvarande reglerna. Av dessa utgår en från att arbetsgivaren normalt direkt betalar eventuella kostnader för den anställda vid tjänsteresor och att traktamentsersättningar o. d. i princip blir skattepliktiga utan avdragsrätt. Den andra innebär i stort att ersättningarna görs skattepliktiga och att avdrag enligt grundregeln bara medges för styrkta merkostnader. En modifierad variant av denna modell är att medge avdrag enligt vissa schabloner på sätt som sker för anställda i privat tjänst som uppburit traktamentsersättning. Den tredje utgår från att även ersättningar i enskild tjänst görs skattefria.

RINK anser att den sistnämnda modellen inte är realistisk. Jag delar denna uppfattning.

Om reformens inriktning mot en neutral beskattning skall kunna uppfyllas även på traktamentsområdet krävs det att dessa ersättningar görs skattepliktiga. Den förstnämnda modellen som delvis bygger på detta synsätt måste emellertid avvisas bl. a. mot bakgrund av de problem som kan uppstå om arbetsgivaren av olika skäl inte betalar den anställdes kostnadsökning.

RINK:s förslag innebär att de nämnda ersättningarna blir skattepliktiga även för anställda i stat eller kommun och att avdrag medges med antingen styrkta merkostnader – varvid stränga krav ställs på utredning – eller enligt schablonmässiga grunder med skilda belopp för olika situationer. Jag delar denna grundsyn, mot vilken någon avgörande invändning inte heller riktats.

I det följande avser jag att närmare behandla de frågor som är förenade med traktamentsbeskattningen. Jag kommer därvid att, i likhet med RINK, föreslå åtgärder som syftar till att klarare än nu markera att det endast är de *merkostnader* som uppstår vid tjänsteresor som är avdragsgilla.

**Mitt förslag:** Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa medges endast om tjänsteresan varit förenad med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten.

Avståndskravet när det gäller att bestämma den vanliga verksamhetsorten utvidgas till 50 km för både privat- och offentliganställda, räknat från den skattskyldiges tjänsteställe eller bostad. Vidare avskaffas de nuvarande särbestämmelserna för tätorter.

Avdraget skall i princip motsvara traktamentet om detta hålls inom vissa beloppsramar. Endast en avdragschablon för merkostnader för måltider och småutgifter skall gälla under en tremånadersperiod. Det maximala avdragsbeloppet under denna period reduceras jämfört med de schablonbelopp som nu gäller.

För skattskyldiga som inte erhåller traktamente medges avdrag för de merkostnader som den skattskyldige visar eller med ett schablonbelopp.

Även privatanställda som uppburit traktamente skall få avdrag för faktiska övernattningskostnader eller enligt schablon.

Avdraget för merkostnader för måltider m. m. maximeras till 150 kr. per dag under tremånadersperioden för skattskyldiga som uppburit traktamente. Härfter reduceras det i de fall rätt till avdrag alljämt föreligger till 100 kr. För skattskyldig som inte uppburit traktamente medges schablonavdrag med 75 kr.

Nattschablonen uppgår till 75 kr. En förutsättning är att traktamente uppburits.

För yrkesfiskare som bedrivit fiske utanför sin hemort medges avdrag endast om bortovaron medfört övernattning.

**RINK:s förslag:** RINK:s förslag innebär att avdraget vid endagsförrättningar slopas. Denna del av förslaget har genomförts genom lagstiftning under hösten 1989 (prop. 1989/90:50, SkU10, rskr. 96, SFS 1989:1017). I övrigt överensstämmer förslaget med mitt utom såtillvida att RINK föreslagit en lägre schablon som maximibelopp för dag efter tremånadersperioden, nämligen 75 kr., och att den föreslagna nattschablonen, 50 kr., är lägre än den som jag föreslår.

**Remissinstanserna:** Den föreslagna definitionen av den vanliga verksamhetsorten tillstyrks eller lämnas utan erinran frånsett krav på vissa preciseringar och lagtekniska justeringar. Beträffande den föreslagna utformningen av schablonavdraget riktar dock många remissinstanser kritik mot att beloppsgränserna anges direkt i lagtexten. I stället föreslås att de skall fastställas av RSV och räknas upp kontinuerligt med inflationen. Några remissinstanser tycker också att schablonbeloppen är för låga. Framför allt anses detta gälla schablonavdraget för övernattningskostnad där flera remissinstanser vill att beloppet höjs till 75 – 200 kr.

**Skälen för mitt förslag:** Den nuvarande huvudregeln om avdrag vid tjänsteresa återfinns i punkt 3 första och andra styckena av anvisningarna till 33 § KL. Som grundläggande förutsättningar för avdrag gäller att tjänsteresan skall ha medfört övernattning utom hemmet och att merkostnaderna har uppkommit i samband med en tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten.



Den vanliga verksamhetsorten bestäms enligt vad som nu gäller normalt enligt anvisningar som RSV utfärdat med utgångspunkt från den plats som är att betrakta som den skattskyldiges tjänsteställe. För arbetstagare som saknar tjänsteställe (bl. a. arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen) bestäms verksamhetsorten enligt en kompletterande anvisning med utgångspunkt från bostaden. Även när en arbetstagare inte är bosatt på den ort där tjänstestället är beläget räknas ett område kring bostaden som vanlig verksamhetsort. För anställda på kontor, i verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställde i regel har sin arbetsplats. Vissa anställda, t. ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m. fl. har som regel inte någon fast arbetsplats. För dessa blir den plats där den anställde hämtar och lämnar arbetsmaterial, tar emot arbetsorder och lämnar redovisning för utfört arbete att betrakta som tjänsteställe.

Geografiskt anses den vanliga verksamhetsorten omfatta ett område vars yttre gräns ligger på ett vägvstånd av 10 km från tjänstestället eller bostaden.

För statsanställda gäller enligt kollektivavtal att den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område som begränsas av en cirkel med 5 kilometers radie med utgångspunkt från tjänstestället, vilket anses vara den arbetsplats där tjänstemannen skall fullgöra huvuddelen av den tjänstgöring som ingår i hans tjänst.

För tätort gäller en särskild regel. Med tätort menas i detta sammanhang varje samlad bebyggelse av viss omfattning oberoende av om denna ligger inom en eller flera kommuner eller delar därav. I en av riksskatteverket upprättad förteckning anges vilka områden som härvid räknas som tätorter. Den vanliga verksamhetsorten omfattar hela tätorten och således även områden inom denna som ligger mer än 10 km från tjänstestället eller bostaden.

Begreppet den vanliga verksamhetsorten används för att ange en gräns som avgör när en avdragsgill fördyring uppkommit under en tjänsteresa. Det är knappast möjligt att bestämma denna gräns så att ett i alla lägen skäligen resultat uppnås. Jag anser emellertid liksom RINK att de nuvarande gränserna bör ändras. Den gräns som RINK föreslagit, 50 km, ter sig realistisk med hänsyn till förbättringen av de allmänna kommunikationerna och till den utveckling som ägt rum på bilismens område. Gränsen bör avse närmaste färdväg.

Liksom för närvarande bör även ett område kring bostaden räknas som vanlig verksamhetsort. Härigenom beaktas bl. a. den särskilda situation som gäller för arbetstagare som saknar egentligt tjänsteställe och där bostadsorten utgör den naturliga utgångspunkten för att bedöma avdragsrätten.

Av förenklings skull och för att skapa en enhetlig, lättillämpad avståndsregel bör även de nuvarande tätortsreglerna slopas.

Jag föreslår även att definitionen av den vanliga verksamhetsorten lagfästs. Bestämmelsen bör tas in i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL.

#### *Beräkning av avdragets storlek*

Om traktamente utgått under tjänsteresa får avdraget enligt nuvarande reg-

ler motsvara detta under förutsättning att traktamentet inte överstigit vissa belopp. För privatanställda fastställs dessa av RSV medan storleken på de skattefria traktamentena för offentliganställda regleras i kollektivavtal. För statligt anställda gäller härvid reglerna i det allmänna reseavtalet, ARA.

Den norm som styr RSV:s bestämning av de avdragsgilla beloppen är att dessa skall motsvara största normala ökning i levnadskostnaden under ett helt dygn. I normalbeloppet ingår även kostnad för bostad. Även den delen av avdraget är således schablonmässigt begränsad. Här gäller en väsentlig skillnad i förhållande till offentliganställda, som i regel har rätt till ersättning för faktisk logikostnad. I övrigt, dvs. i fråga om avdrag för resp. ersättning för måltidsfördyring och småutgifter, överensstämmer beloppen för hela dygn enligt RSV:s föreskrifter och ARA.

Det bör dock framhållas att en skattskyldig har möjlighet att yrka avdrag med högre belopp än normalbeloppet. För att ha framgång med ett sådant yrkande krävs emellertid enligt uttryckligt stadgande i andra stycket sista meningen av punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL att han visar att den sammanlagda kostnadsökningen varit högre än schablonavdraget. Någon möjlighet att särbehandla enbart logikostnaden i en sådan utredning finns inte. Såvitt gäller förrättningar av kortvarig natur skall vidare en samlad bedömning ske av samtliga tjänsteresor under året.

Normalbeloppet reduceras vid tjänsteresor som pågått längre tid än 15 dygn med 40 %. Även ARA:s dagtraktamente reduceras på liknande sätt. Reduktionen av det statliga natttraktamente, som kompletterar rätten till ersättning för faktisk kostnad, inträder först efter 30 dygn.

Normalt gäller i enskild tjänst en tidsgräns om två år för rätt till avdrag enligt de nämnda schablonreglerna. Genom en tidsbegränsad specialregel har tvåårsregeln dock förlängts för arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen. Bestämmelsen, som infördes år 1983 med verkan fr. o. m. 1984 års taxering (prop. 1983/84:68, SkU16, rskr. 106, SFS 1983:1051), gäller för närvarande t. o. m. 1991 års taxering.

Enligt huvudregeln bedöms dock avdragsfrågan efter tvåårsperioden enligt de regler som gäller vid tillfälliga anställningar utom bostadsorten och fall av s. k. dubbel bosättning.

En grundtanke i RINK:s förslag i denna del är att en och samma avdrags-schablon bör gälla under en tremånadersperiod. Vidare anser RINK det befogat att reducera avdragsbeloppen i förhållande till de belopp som gäller i dag såväl under som efter tremånadersperiodens utgång.

Ett av skälen till RINK:s förslag härvidlag är att de schablonavdrag som för närvarande gäller under de första 15 dygnen av en övernattningsförrättning och då avses täcka *merkostnader* för kost och småutgifter är alltför generösa. Jag instämmer i den bedömningen. Detta schablonavdrag överstiger enligt min mening vad som behövs för att kompensera för kostnadsökningar under frånvaro från hemmet. Detta resonemang gäller även det avdrag som medges efter 15-dygnsperioden i dag. Till saken hör att avdraget vid endagsförrättningar, där ersättningen för merutgifter bl. a. avsåg lunchkostnad, slopats. Även om en viss fördyring för detta slag av kostnader kan uppkomma vid förrättningar med övernattning är det dock befogat att beakta bortfallet av detta avdrag när schablonen bestäms.

Vidare är det som RINK konstaterar inte minst av förenklingsskäl angeläget att bedöma samtliga slag av tjänsteresor, som pågår en mera begränsad tid, enligt samma bestämmelse.

För den som från första dagen av en förrättning använder samma kosthållning och logiarrangemang som senare under förrättningen torde merkostnadsituationen inte förändras efter en viss period. Detta förhållande talar närmast för att för dessa kategorier av skattskyldiga tillämpa en särskild, lägre avdragschablon redan från första förrättningsdagen. Att jag liksom RINK stannat för att föreslå samma schablon för tjänsteresor hänger samman med att det skulle motverka förenklingen i tillämpningen att bryta ut vissa speciella grupper av arbetstagare och tillämpa en annan schablon för dem.

Jag delar även RINK:s uppfattning att ett högre schablonavdrag endast bör medges under en relativt kort period. Rätten till avdrag föreslås ju inte gå förlorad efter tremånadersperiodens utgång. Som jag senare kommer att utveckla (avsnitt 5.3.3.3) föreslår jag att avdrag vid tjänsteresa härvid skall medges med 100 kr. Mot bakgrund av att avdragsbestämmelserna vid mera långvariga bortavistelser bör samordnas är det motiverat att föra in bestämmelsen om beräkning av avdrag vid långvariga bortavistelser, där kostnadsersättningar utgår, i de regler som för närvarande gäller vid s. k. tillfällig anställning och dubbel bosättning.

I detta sammanhang bör gälla att en löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor. Om arbetstagaren t. ex. vid utgången av en förrättning som varat i tre månader helt kort återkallas till sin tidigare arbetsplats och därefter återgår till samma verksamhet och arbetsplats som vid den nämnda förrättningen, bör avdragsrätten bedömas enligt de regler som föreslås för förrättningar som överstiger tre månader. Kortare uppehåll samt semester- och sjukdomsperioder bör leda till att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån under förutsättning att traktamente inte betalas ut under uppehållet.

När det gäller att bestämma avdragets storlek vill jag återknyta till vad jag inledningsvis anförde om den överkompensation som jag anser sker enligt dagens regler. Jag finner det därvid naturligt att söka ledning i de belopp som nu gäller vid förrättningar som pågått under längre tid än 15 dygn. Under år 1989 uppgår normalbeloppet för kost och diverse småutgifter i dessa fall till 167 kr. Vidare bör beaktas att normalbeloppet även innefattar kostnad för lunch. Jag anser RINK:s förslag att bestämma schablonavdraget för måltider och småutgifter till 150 kr, s. k. maximibelopp för dag rimligt. Beloppet bör anges i lagtexten.

RINK föreslår även att avdrag får medges för faktisk logikostnad som en skattskyldig själv betalat och visat att han haft. Som komplettering av denna regel föreslår RINK att schablonavdrag får medges i situationer där logikostnad inte kan styrkas men den skattskyldige har uppburet natttraktamente.

Jag anser förslaget välgrundat. När det gäller storleken på nattschablonen är det enligt min mening skäligen att bestämma den till 75 kr. Liksom RINK vill jag framhålla att avdrag för övernattningskostnader naturligtvis förutsät-

ter att övernattning verkligen ägt rum utanför hemmet. Vidare är det en förutsättning att den skattskyldige uppburit natttraktamente.

Om den skattskyldige inte fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och småutgifter men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges avdrag i första hand för styrkta merkostnader. Om den skattskyldige inte kan visa hur stor kostnadsökningen varit bör avdrag medges enligt schablon. Jag anser att ett belopp om 75 kr. får anses skäligt i sådana fall. Beloppet bör anges i lagtexten.

Beträffande avdragets beräkning vid avrese- och hemkomstdagar föreslår RINK att avdrag medges med helt maximibelopp för dag, 150 kr., om resan har påbörjats före kl. 12.00 avsedagen och avslutats efter kl. 19.00 hemkomstdagen. Om resan har påbörjats senare eller avslutats tidigare föreslås att avdrag medges med ett halvt maximibelopp. Jag ansluter mig även till detta förslag.

I detta sammanhang vill jag ta upp ytterligare två frågor.

Den ena avser *yrkesfiskare* och har samband med att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättning som inte varit förenad med övernattning slopats i inkomstlagen tjänst fr. o. m. inkomståret 1990 (prop. 1989/90:50, SkU10, rskr. 96, SFS 1989:1017).

Enligt nuvarande punkt 19 av anvisningarna till 29 § KL har yrkesfiskare rätt till avdrag för ökade levnadskostnader om de under längre tidsperioder personligen bedrivit fiske och då vistats utanför sin vanliga hemort. Med stöd av denna bestämmelse och rekommendationer från RSV medges yrkesfiskare för närvarande avdrag även vid endagsförrättningar som överstigit 10 timmar. För att anpassa denna regel till vad som nu gäller för anställda bör även för yrkesfiskare föreskrivas att rätt till avdrag för ökade levnadskostnader förutsätter att övernattning skett utom den vanliga hemorten. Jag vill här framhålla att det för denna kategori, liksom för övriga skattskyldiga, endast är *ökningen* i levnadskostnaderna som avdraget skall avse.

Den andra frågan avser vilken inverkan det kan ha på avdraget för ökade levnadskostnader om den skattskyldige erhållit kostförmån från arbetsgivaren samtidigt som han uppburit traktamente. Som jag anfört tidigare (avsnitt 5.3.2.1) bör kostförmån även i dessa fall tas upp till beskattning om den inte utgått endast vid enstaka tillfällen.

Traktamentet syftar till att täcka *fördyrade* levnadskostnader under tjänsteresa. Avdraget bör därför reduceras, då kostförmån tillhandahållits oavsett om förmånen erhållits vid enstaka tillfällen eller i större omfattning. Reduceringen bör ske efter vad som kan anses skäligt. Det bör ankomma på regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att utfärda rekommendationer härom. Som vägledning kan dock gälla att avdraget bör reduceras med ca 90 % om helt fri kost erhållits, varav ca 70 % bör avse dagens två huvudmål. Givetvis påverkas inte avdraget för logikostnad eller nattschablon utom då arbetsgivaren tillhandahållit nattlogi.

Förslaget föranleder ändringar i punkt 3 av anvisningarna till 33 § och punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL (*yrkesfiskare*). Vidare görs ändringar i 10 § uppbördslagen, vilket jag återkommer till senare (avsnitt 5.3.3.5).

### 5.3.3.2 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utom riket

**Mitt förslag:** Nuvarande principer för avdragsberäkningen behålls i stort oförändrade. Detta innebär bl. a. att avdrag medges för faktisk logikostnad och för merkostnader i övrigt med belopp motsvarande de traktamenten som arbetsgivaren lämnat under förutsättning att dessa inte överstiger belopp som får anses motsvara största normala ökning för kost och småutgifter under ett dygn i respektive förrättningsland. De belopp som avses fastställs av regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, av RSV.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i allt väsentligt med mitt bortsett från lagtekniska justeringar.

**Remissinstanserna:** Förslaget berörs enbart av *Svensk Pilotförening*, som anser att RSV liksom hittills bör få fastställa avdragsschablonerna.

**Skälen för mitt förslag:** KL innehåller inte några särskilda regler om beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa till utlandet. Enligt den ordning som kommit att gälla för anställda i enskild tjänst medges avdrag för faktisk logikostnad och ett schablonavdrag motsvarande uppburden kostnadsersättning i övrigt. Detta sistnämnda avdrag har dock begränsats till ett högsta s. k. normalbelopp för resp. förrättningsland. Normalbeloppen fastställs av RSV (senast RSFS 1990:2).

För anställda i statlig tjänst regleras frågan om storleken på utlandstraktamentena, högsta godtagbara hotellkostnader m. m. i utlandsresereglementet (1953:666). De normalbelopp som RSV fastställer överensstämmer med storleken på utlandstraktamentena för olika länder enligt utlandsresereglementet. Jag anser att dessa principer alltjämt bör vara vägledande för beräkningen av avdragen.

Kostnadsökningen bör liksom för närvarande uppskattas separat för varje enskild utlandstjänsteresa.

**Mitt förslag:** De nuvarande bestämmelserna behålls i sina huvuddrag.

För rätt till avdrag införs ett krav på att avståndet mellan arbetsort och bostadsort skall uppgå till 50 km.

Avdragsrätten utvidgas så att den bl. a. omfattar den situationen att arbetet på annan ort än bostadsorten visserligen inte kan betecknas som kortvarigt men ändå typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur eller är av sådan art att en fast anknytning till bostadsorten krävs.

Avdrag vid dubbel bosättning medges inte enbart för gifta par utan även för andra samboende par. Även ensamstående får rätt till avdrag i viss utsträckning vid dubbel bosättning.

Avdraget på grund av dubbel bosättning omfattar även den situationen att den gemensamma bostaden flyttas till ena makens/sambons nya arbetsort medan den andre maken/sambon under en övergångsperiod stannar kvar på den tidigare gemensamma bostadsorten.

Avdrag vid s. k. tillfällig anställning medges under högst två år och vid dubbel bosättning under tre år för gifta/samboende och ett år för ensamstående. Tidsfristerna kan förlängas när anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

Avdrag för kostnadsökning för måltider och småutgifter medges aningen med belopp motsvarande den faktiska fördyringen eller enligt schablon. Avdrag för övernattningskostnad medges normalt med den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i stort med mitt utom i fråga om avståndskravet som saknas i kommittéförslaget.

**Remissinstanserna:** Förslagen tillstyrks eller lämnas utan erinran i så gott som samtliga avseenden, fränsett vissa förslag till justeringar av främst lagteknisk natur. Några remissinstanser (*RSV* och *kammarrätten i Göteborg*) ifrågasätter om inte samma avståndskrav, 50 km, som gäller för rätt till avdrag vid tjänsteresor bör införas.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt huvudregeln är sådan ökning av levnadskostnaderna som uppkommer på grund av att en skattskyldig bor och arbetar på skilda orter inte avdragsgill. Undantag har dock gjorts för vissa situationer. Speciella arbetsförhållanden av i huvudsak kortvarig natur har ansetts motivera viss avdragsrätt. Avdrag kan medges även när en skattskyldig tagit stadigvarande arbete på en ny ort men familjen under en period bor kvar på den gamla bostadsorten.

Bestämmelserna återfinns i punkt 3 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 33 § KL.

Avdrag för ökade levnadskostnader på grund av *tillfällig anställning* medges i följande fall, nämligen

- om anställningen avser endast en kortare tid,
- om anställningen skall bedrivas på flera olika platser eller
- om det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige skall avflytta till den ort där arbetet skall utföras.

Benämningen tillfällig anställning täcker inte alla de fall där avdrag kan

medges enligt denna bestämmelse men används i det följande som sammanfattande beteckning eftersom den omfattar de vanligaste situationerna.

För att erhålla avdrag för ökade levnadskostnader på grund av *dubbel bosättning* krävs

dels att den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till ny arbets- och/eller bostadsort

dels att det inte skäligen kan ifrågasättas att familjen skall flytta med på grund av makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjebostad eller annan därmed jämförlig omständighet.

Rätt till avdrag vid tillfällig anställning gäller oberoende av den skattskyldiges civilstånd medan avdrag på grund av dubbel bosättning medges enbart gifta och därmed vid beskattningen likställda.

Det finns inte några lagstadgade tidsgränser för hur länge avdrag får medges enligt dessa bestämmelser.

RINK:s förslag bygger på att den nuvarande grundprincipen om förbud mot avdrag för merkostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig har skilda bostads- och arbetsorter behålls. RINK föreslår vidare att de nuvarande undantagen behålls och byggs på i vissa avseenden. Att undantagen endast gäller skattskyldiga, som inte pendlar dagligen mellan bostad och arbete, är som RINK framhåller en konsekvens av att avdragsrätten vid endagsförrättningar slopats.

Som framhålls av några remissinstanser är det dock konsekvent att här införa samma avståndskrav för rätt till avdrag, 50 km, som gäller vid tjänstereor när den vanliga verksamhetsorten bestäms.

Undantagsfallen bör som RINK framhåller också omfatta fall där traktementsschablonen inte längre är tillämplig på grund av att tremånadersperioden löpt ut men där den skattskyldiges arbets- och bostadssituation i övrigt är oförändrad. Till de kategorier som inte har någon fast arbetsplats och som tar tidsbegränsade arbeten utanför hemorten hör t. ex. byggnads- och anläggningsarbetare. Som RINK framhåller finns det emellertid även andra skattskyldiga som visserligen inte tagit vad som typiskt sett kan anses utgöra tillfälliga arbeten men där definitiv avflyttning till arbetsorten till följd av tjänstgöringens eller uppdragets speciella natur ändå är utesluten. Ett exempel är sådana ledamöter av Sveriges riksdag som under långa perioder behåller bostadsanknytningen till sin valkrets eller hemort.

Mot denna bakgrund föreslås den nuvarande regeln kompletterad med tillägget att möjlighet till avdrag skall föreligga vid arbeten, som visserligen inte kan sägas vara kortare tid, men som ändå är tidsbegränsade till sin natur och där anknytningen till hemorten av olika skäl är naturlig.

Jag ansluter mig även till RINK:s förslag att i vissa avseenden modernisera och utvidga avdraget vid dubbel bosättning. Det föreslås att avdrag fortsättningsvis skall kunna medges även i fråga om par som sammanbor under äktenskapsliknande förhållanden och i fråga om homosexuella sambor när endera av de två tagit anställning och bosatt sig på annan ort. Vidare bör ensamstående i vissa situationer kunna medges avdrag för dubbel bosättning. Jag föreslår därför vissa ändringar av förutsättningarna för avdrag för dubbel bosättning.

Möjligheten till avdrag bör som RINK föreslår även omfatta det fallet att den gemensamma bostaden flyttas till den ena makens/sambons arbetsort men den andre maken/sambon bor kvar på den tidigare gemensamma bostadsorten under en övergångstid.

Jag anser att dessa förbättringar av avdragsmöjligheterna kan befrämja rörligheten på arbetsmarknaden.

Emellertid anser jag i likhet med RINK att avdragsmöjligheterna bör tidsbegränsas. För avdrag vid tjänsteresor gäller enligt nuvarande praxis en tvåårsgräns, vilket fortfarande bör vara huvudregeln. Mot bakgrund av att långvariga bortavistelser bör behandlas mer likformigt än för närvarande, bör tvåårsbegränsningen lagfästas även vid s. k. tillfällig anställning.

Om avdrag vid förtäring medgetts under en inledande tremånadersperiod bör tidsgränsen räknas från vistelsens början.

Avdrag vid dubbel bosättning gäller som regel situationer där arbetet på den nya bostadsorten är stadigvarande. En viss åtskillnad får här anses motiverad när det gäller att bedöma avdragsbehovet hos å ena sidan gifta/sammanboende och å andra sidan ensamstående. Jag tänker här särskilt på vad RINK framhåller om svårigheter för make/sambo att få anställning på en ny bostadsort. Jag instämmer i RINK:s förslag om att längsta tid för avdrag för gifta och motsvarande bör vara tre år och för ensamstående ett år.

Som ovan nämnts finns det dock grupper som kräver särskild hänsyn vid utformningen av reglerna eftersom en fast bosättning på arbetsplatsen i en del fall är orcalistisk. Här bör en möjlighet till undantag från tidsbegränsningen öppnas. Den föreslagna bestämmelsen bör gälla vid såväl s. k. tillfällig anställning som vid dubbel bosättning. Till de yrkeskategorier som kan komma i fråga hör de som arbetar inom byggnads- och anläggningsbranschen. Den tidsbegränsade särregel som införts i nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL för dessa kategorier behöver därför inte förlängas.

Avslutningsvis behandlar jag avdragens storlek i dessa fall.

RINK föreslår beträffande övernattningskostnad att avdraget normalt bör motsvara den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten. Om familjebostaden flyttas till den skattskyldiges nya arbetsort men en bostad av särskilda skäl behövs under en övergångstid på den tidigare bostads- och arbetsorten har avdrag för den merkostnad som uppkommit för den sistnämnda bostaden hittills inte kunnat medges på grund av de nuvarande reglernas utformning. Jag föreslår liksom RINK att avdrag får medges även i sådana fall. Merkostnaden bör i dessa situationer anses hänförlig till den sistnämnda bostaden.

För skattskyldiga, som under en tremånadersperiod fått avdrag enligt schablonen på 150 kr. för att täcka framför allt kostfördyring, bör en något lägre schablon gälla under den återstående bortavistelsen om arbetet fortsätter under oförändrade förhållanden och kostnadsersättning alltså utgår. Jag anser att detta avdrag bör bestämmas till ett något högre belopp än det av RINK föreslagna 75 kr., nämligen till 100 kr.

För de övriga fall som omfattas av de föreslagna reglerna om s. k. tillfällig anställning kan betydande variationer föreligga vad gäller merkostnadernas storlek under de första tre månaderna. Jag anser liksom RINK att schablon-



avdraget lämpligen bör motsvara ett halvt maximibelopp för dag, dvs. 75 kr. För tiden därefter bör avdraget reduceras till ett tredjedels maximibelopp, dvs. 50 kr. Jag delar även RINK:s uppfattning att beloppet 50 kr. bör gälla vid avdrag på grund av dubbel bosättning. Som jämförelse kan här nämnas att de nuvarande avdragen vid övernattningsfall av det slag som nu nämnts enligt anvisningar från RSV uppgår till 70 kr. för kost och småutgifter när godtagbar utredning om den faktiska ökningen inte föreligger.

Avdraget bör reduceras då kostförmån erhållits vid tillfällig anställning och dubbel bosättning på samma sätt som utvecklats i det föregående (avsnitt 5.3.3.1.).

De nya bestämmelserna bör tas in i en ny punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL.

#### 5.3.3.4 Avdrag för kostnader för hemresor

**Mitt förslag:** Skattskyldig som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin hemort medges avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten överstiger 50 km.

Avdraget beräknas normalt efter kostnad för billigaste färdstätt men om avståndet överstiger sjuttio mil eller avser sträckan mellan Gotland och fastlandet godtas kostnad för flygresor. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader med bil och beräknas då enligt den schablon som gäller för beräkning av avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** RSV anser att avdraget bör beräknas efter samma schablon, dvs. den som gäller för resor mellan bostad och arbetsplats, oavsett färdstätt eftersom det här egentligen är fråga om privata levnadskostnader. *Plan- och bostadsverket* menar att avståndsgränsen för hemresor med flyg bör bestämmas med utgångspunkt från restiden i stället för avståndet. Vidare föreslår *kammarrätten i Göteborg* att avdraget bör gälla även kostnad för resa som familjemedlem företar för att besöka den skattskyldige på dennes arbetsort. I övrigt tillstyrks eller lämnas förslaget utan erinran.

**Skälen för mitt förslag:** Som RINK framhåller har hemresekostnader karaktär av privata levnadskostnader, varför avdrag egentligen inte borde komma i fråga. Avdragets sociala funktion samt önskemål att inte försvåra rörligheten på arbetsmarknaden är dock enligt min mening tillräckliga skäl för att behålla det. Vidare bör det som RINK föreslår gälla även för ensamstående samt göras enhetligt genom att avdrag medges för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km.

Avdraget bör medges endast för resor inom riket. Jag ser heller inte någon anledning att utvidga det till att avse resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom eller henne på arbetsorten.

Avdraget bör normalt motsvara kostnaden för billigaste färdstätt. Detta innebär att avdraget oftast kommer att medges med belopp motsvarande kostnad för andra klass tåg, alternativt för resa med buss. Undantag från denna

huvudregel bör gälla endast om godtagbara allmänna kommunikationer saknas eller avståndet mellan arbetsort och hemort är sådant att rätten till avdrag blir meningslös om inte kostnad för flygresor godtas. Vid beräkningen av bilavdraget bör den schablon som gäller för resor mellan bostad och arbetsplats vara vägledande.

Den nämnda bestämmelsen bör tas in i punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL.

### 5.3.3.5 Förfaranderegler

**Mitt förslag:** Vid beräkningen av preliminär skatt på traktamenten som utbetalas under resa i tjänsten får arbetsgivaren göra avdrag med schablonbeloppen i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. Om tjänsteresan varar mer än tre månader får skattemyndigheten – på ansökan av den som betalar ut ersättningen – besluta att motsvarande skall gälla.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget godtas i allt väsentligt.

**Skälen för mitt förslag:** Omläggningen av traktamentsbeskattningen skapar förutsättningar för betydande förenklingar i fråga om uttaget av preliminär skatt och redovisningen i självdeklarationerna.

Beräkningen av preliminär skatt på traktamentsersättning vid tjänsteresa kan kopplas samman med de föreslagna avdragsschablonerna, i huvudsak på samma sätt som nyligen föreskrivits beträffande ersättning för resa med egen bil i tjänsten (10 § andra stycket UBL enligt SFS 1989:1025). Traktamentsersättning som uppgår till högst avdragsgillt belopp vid inkomsttaxeringen bör sålunda undantas från underlaget för beräkning av preliminär skatt medan eventuell överskjutande del bör ingå.

Deklarationsredovisningen kan förenklas på så sätt att traktamentsersättning som motsvaras av en avdragsrätt inte behöver tas upp. Det bör vara tillräckligt att arbetsgivaren genom en markering på kontrolluppgiften anger att ersättning har lämnats. De föreslagna tjänstereseschablonerna för avdrag är nämligen så lättillämpade att det vid taxeringen normalt bör kunna förut-sättas att arbetsgivarens bedömning i avdragsfrågan är riktig.

Rätten att tillämpa tjänstereseschablonerna avser förrättningar under en tremånadersperiod. För tid därefter avses att avdragsrätten skall bedömas enligt bestämmelserna om avdrag vid s.k. tillfällig anställning (punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL). För sådana fall skulle det enligt min mening föra för långt att utan närmare underlag vid taxeringen av den anställde regelmä-sigt godta arbetsgivarens bedömning i avdragsfrågan. Förfarandet kan emel-lertid förenklas även här. På ansökan av arbetsgivaren bör skattemyndighe-ten redan på källskattestadiet kunna göra en bedömning av förhållandena i det enskilda fallet och, om avdragsrätt föreligger, fatta beslut som innebär både att ersättningen och de motsvarande kostnaderna inte behöver redovi-sas i deklarationen och att ersättningen inte skall ingå i underlaget för beräk-ning av preliminär skatt.

Vad jag nu sagt föranleder ändringar såväl i bestämmelserna om självdeklaration och kontrolluppgifter som i UBL:s regler om preliminär skatt. I detta lagstiftningsärende tar jag emellertid bara upp de ändringar som behövs i UBL. Dessa belyses ytterligare i specialmotiveringen till 10 § UBL. De ytterligare ändringar som behövs avser jag att återkomma till i ett senare sammanhang.

#### 5.4 Avdrag i inkomstlaget tjänst

**Mitt förslag:** De nuvarande principerna för kostnadsavdrag under inkomst av tjänst behålls.

Reglerna rörande avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats förändras inte.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt vad gäller principerna för avdragsrätten.

Beträffande avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats föreslår RINK att avdrag skall medges för den del av den sammanlagda körsträcka som överstiger 60 kilometer per dag. Avdragets storlek skall inte påverkas av vilket kommunikationsmedel som används. Avdragsbeloppet föreslås bli 60 öre kilometern dock högst 15 000 kr.

**Remissinstanserna:** De grundläggande principerna angående avdrag i inkomstlaget tjänst berörs bara av ett par remissinstanser. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att det inte finns anledning att göra några grundläggande förändringar i reglerna för vilka avdrag som får göras i inkomstlaget tjänst och framhåller särskilt principen att avdrag skall täcka de faktiska kostnaderna. *Svenska Teaterförbundet* hävdar att tillämpningen av avdragsreglerna vållar stora problem för artister och andra grupper med konstnärligt arbete och att lagstiftningen bör utformas så att dessa yrkesgrupper i större utsträckning än i dag får avdrag för sina kostnader för tjänstens fullgörande. *Sveriges Författarförbund* anser att ett utvidgat tjänstebegrepp kan medföra att författare och översättare kommer att förlora möjligheten att få göra kostnadsavdrag.

RINK:s förslag till avdragsregler för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser. Ett relativt stort antal remissinstanser är dock kritiska till förslaget. De som avstyrker vill i regel behålla dagens avdragsregler.

**Skälen för mitt förslag:** RINK har haft i uppdrag att bl.a. göra en genomgång av nuvarande avdragsmöjligheter och pröva möjliga inskränkningar i avdragsrätten. Vilka avdrag som får göras anges i anvisningarna till 33 § KL. Regeln skall ses mot bakgrund av avdragsförbudet för personliga levnads-kostnader i 20 § KL. Avdrag får ske för samtliga utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten om inte särskild ersättning som är skattefri har lämnats. I likhet med RINK anser jag att den hittillsvarande grundprincipen att avdrag skall medges för utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten skall kvarstå oförändrad. I vissa delar är det dock

angeläget att klarare ange gränsen mellan personliga levnadskostnader och kostnader för tjänsten. Detta bör komma till uttryck bl.a. vid behandlingen av olika kostnadsersättningar.

I enlighet med RINK:s förslag har jag mot bakgrund härav föreslagit ändringar i syfte att strama åt avdragsmöjligheterna bl.a. på traktamentsbeskattningsområdet (avsnitt 5.3.3).

Beträffande konstnärliga yrkesutövares avdragsrätt vill jag framhålla att de i enlighet med gällande principer naturligtvis har rätt till avdrag för sådana utgifter som skall anses som kostnader för intäkternas förvärvande. Någon anledning att föreslå lagändringar på grund av den praxis som hittills utvecklats rörande tillämpningen av de aktuella bestämmelserna anser jag inte nu föreligga. De frågor som förs fram av Sveriges Författarförbund har jag redan berört (avsnitt 5.2).

Beträffande RINK:s förslag till ändrade regler beträffande kostnadsavdrag för resor mellan bostad och arbetsplats vill jag anföra följande.

RINK:s förslag skulle leda till betydande förenklingar för både skattskyldiga och skatteadministration. Det kan vidare hävdas att ifrågasvarande kostnader dessutom är att betrakta som personliga levnadskostnader. Nuvarande regler är även till nackdel från miljösynpunkt. Stora grupper skattskyldiga i framför allt glesbygds- och storstadsregionerna är emellertid beroende av bilen för att utan orimligt långa restider kunna ta sig mellan bostad och arbetsplats. De kraftiga minskningar av avdragsmöjligheterna som förslaget innebär skulle därför för dessa kunna medföra avsevärda ekonomiska påfrestningar. För många är det vidare svårt att anpassa sig till skärpta avdragsregler exempelvis genom att flytta närmare arbetsplatsen både med hänsyn till situationen på bostadsmarknaden och till att båda makarna i en familj ofta är förvärvsarbetande. Jag är mot bakgrund härav inte beredd att nu föreslå någon förändring av reglerna på detta område.

RINK har också föreslagit begränsningar beträffande möjligheterna att göra avdrag för kostnader för egen bil i tjänsten. Detta förslag har genomförts genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1990 (prop. 1989/90:50, SkU10, rskr. 96, SFS 1989:1017).

Jag vill i detta sammanhang avslutningsvis också beröra frågan om avdrag för underskott i inkomstslaget tjänst. Enligt min mening bör avdrag för ett sådant underskott medges från intäkt av tjänst närmast följande beskattningsår. Förslaget föranleder en ändring i 34 § KL.

## 5.5 Allmänna avdrag och skattereduktioner

### 5.5.1 Avdrag för underhåll till icke hemmavarande barn

**Mitt förslag:** Avdragsrätten för underhåll till icke hemmavarande barn slopas.

Eftersom den skattelättnad som den tidigare avdragsmöjligheten gett har beaktats vid beräkningen av förmågan att betala bidrag införs bestämmelser om nedsättning av redan fastställda underhållsbidrag i en särskild lag.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Frågan har tagits upp av tre remissinstanser. *Riksför-säkringsverket* tillstyrker förslaget men anser att det behöver förtydligas på vissa punkter. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* framhåller att utrednings-förslagen innehåller åtskilliga ändringar som påverkar underhållsbidragens storlek och att den särskilda lagen om nedsättning av underhåll till icke hem-mavarande barn framstår som helt otillräcklig för att hejda det stora antal mål om jämkning av underhållsbidrag som med all sannolikhet blir följden av skattereformen. Vidare anser hovrätten det önskvärt att den föreslagna nedsättningen samordnas i tiden med den årliga automatiska uppräknings av underhållsbidrag den 1 februari. *TCO* ställer sig tveksamt till förslagen mot bakgrund av deras negativa fördelningspolitiska effekter och framhåller att samhällets stöd till ensamstående föräldrar inte får försämrats. *TCO* anser att förslagen inte kan bli föremål för lagstiftning innan underhållsbidrags-kommittén avslutat sitt arbete och riksdagen prövat frågan om stödets ut-formning.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt 46 § 2 mom. KL får den skattskyldige göra avdrag för belopp som han under beskattningsåret betalat för underhåll till icke hemmavarande barn under 18 år. Avdrag medges dock till dess barnet fyllt 21 år om det genomgår grundskola, gymnasieskola eller därmed jämför-lig grundutbildning. Avdrag får högst göras med 3 000 kr. per barn och år.

Tidigare har ensamförälderkommittén (SOU 1983:51) och skatte-förenklingskommittén (SOU 1984:21) föreslagit att avdragsrätten skulle slo-pas.

I slutet av år 1986 beslutade regeringen om direktiv (dir. 1986:30) för en utredning som skall göra en översyn av reglerna för underhållsbidrag och bidragsförskott.

Kommittén, som antagit namnet underhållsbidragskommittén, bör enligt direktiven bl. a. lägga resultatet av en genomgripande analys av frågor om bl. a. underhållsbidrag och bidragsförskott till grund för förutsättningslösa överväganden angående utformningen av samhällets stöd till barn som inte lever samman med båda sina föräldrar. Kommittén bör också ha frihet att pröva om de nuvarande reglerna över huvud taget skall bibehållas eller om underhållsbidrag och/eller bidragsförskott kan ersättas med andra stödfor-mer och/eller med nya sätt att uppfylla föräldraförpliktelser.

Kommittén har den 1 februari 1990 lämnat ett betänkande med förslag om hur stödet till barn som inte lever samman med båda sina föräldrar skall kunna utformas i framtiden.

Jag vill för min del framhålla att ett grundläggande syfte med skatterefor-men är att eftersträva en förenkling av regelsystemet och undanröja brister i neutralitet. Avdragsrätten för underhåll till icke hemmavarande barn utgör enligt min mening ett avsteg från principen att avdrag för personliga levnads-kostnader inte skall medges och bör därför slopas. Detta bör ske från den 1 januari 1991.

Vid beräkningen av förmågan att betala bidrag har man beaktat den skat-telättnad som avdragsmöjligheten gett. Ett slopande av avdragsrätten med-för att storleken av underhållsbidrag efter skattereformen kan bestämmas utan hänsyn till någon avdrags effekt. Denna effekt kan vid oförändrat tak

för avdraget och en framtida skattesats på 30 % beräknas till 900 kr. per år (3 000 kr. x 30 %) eller 75 kr. per månad.

Den slopade avdragsrätten torde således i framtiden generellt komma att medföra något lägre underhållsbidrag. Genom bidragsförskottens nuvarande utformning innebär detta i många fall ändå ingen förändring av den underhållsberättigades situation.

Vad gäller redan fastställda underhållsbidrag kan följande nämnas. En slopad avdragsmöjlighet bör generellt anses sänka den bidragskyldiges betalningsförmåga på ett sådant sätt att det kan finnas anledning att sätta ned underhållsbeloppet.

Enligt 7 kap. 10 § föräldrabalken kan dom eller avtal om underhåll jämkas av rätten om ändring av förhållandena föranleder det. Enligt förarbetena (prop. 1978/79:12 s. 116) till bestämmelsen är det en förutsättning för jämkning att bidraget med hänsyn till de ändrade förhållandena inte framstår som rimligt och att förändringen inte är tillfällig. Förändringen bör vara något så när betydelsefull. Dom eller avtal om underhållsbidrag till barn kan också omprövas efter sex år utan att några ändrade förhållanden behöver åberopas.

Andra regler av intresse i detta sammanhang är lagen (1966:680) om ändring av vissa underhållsbidrag. Den lagen föreskriver en automatisk uppräknings av bidragen med hänsyn till penningvärdets fall.

En generell nedsättning av redan fastställda underhållsbidrag på grund av en slopad avdragsrätt passar inte in i något av dessa regelsystem. Det är dessutom angeläget att domstolarna inte belastas med ett mycket stort antal mål om jämkning. I fråga om 1966 års lag bör beaktas att den exklusivt handlar om hur förändringen i penningvärdet påverkar underhållsbidrag.

Övervägande skäl talar därför för att generella regler om nedsättning av redan fastställda underhållsbidrag på grund av slopad avdragsrätt bör intas i en särskild lag. En sådan lag bör av förenklingsskäl ha en inriktning på schabloniserade regler och i huvudsak föreskriva att dessa bidrag skall nedsättas med högst 75 kr. per månad eller 900 kr. per år och barn.

En nedsättning av redan fastställda underhållsbidrag återverkar i de fall underhållsbidraget överstiger taket för bidragsförskottet även på den underhållsberättigades situation. I det fortsatta beredningsarbetet med anledning av underhållsbidragskommitténs förslag bör övervägas i vilken utsträckning det kan finnas anledning att kompensera de underhållsberättigade som berörs av den generella nedsättningen av underhållsbidragen.

Jag har i denna fråga samrått med chefen för justitiedepartementet.

Förslaget föranleder ändringar i 46 § 2 mom. och punkten 1 av anvisningarna till 19 § KL samt en ny lag om nedsättning av vissa underhållsbidrag.

### 5.5.2 Skattereduktion för hemmame och för ensamstående med barn

**Mitt förslag:** Skattereduktionerna för hemmame och för ensamstående med barn slopas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Frågan har berörts endast av TCO som ställer sig tveksamt till att skattereduktionen för ensamstående med barn avskaffas. TCO anför härvid samma skäl som anförts vad gäller avdrag till icke hemmavarande barn. TCO tillstyrker dock att skattereduktionen för hemmamake slopas.

**Skälen för mitt förslag:** Bestämmelserna om dessa reduktioner finns i 2 § 4 mom. UBL och innebär i huvudsak följande. Den som taxeras som gift skattskyldig medges skattereduktion på 1 800 kr. om andra maken saknar statligt taxerad inkomst. Om maken har taxerad inkomst men denna understiger 6 000 kr. medges skattereduktion med ett reducerat belopp. Om inkomsten överstiger 6 000 kr. medges ingen skattereduktion. Den som taxeras som ogift skattskyldig medges skattereduktion på 1 800 kr. om han eller hon den 1 november under beskattningsåret haft hemmavarande barn under 18 år.

Skattereduktionerna har behandlats av ett flertal statliga utredningar. Skatteförenklingskommittén (SOU 1984:21) påpekade att reduktionerna successivt minskat i värde på grund av att reduktionsbeloppen inte ändrats trots penningvärdeförsämringen. Kommittén, som främst granskade reduktionernas administrativa konsekvenser, konstaterade att de materiella reglerna är enkla och lätta att tillämpa. Däremot krävs för en riktig tillämpning att de skattskyldiga lämnar detaljerade uppgifter om civilstånd, hemmavarande barn och samboende samt om egen och makes bosättning här i riket under någon del av året. Dessa uppgifter är ofta ofullständiga eller inte alls ifyllda och föranleder enligt kommittén inte sällan begäran om komplettering i samband med granskningen. Kommittén föreslog att skattereduktionerna skulle slopas och att eventuell kompensation härför borde ges i form av stödåtgärder utanför inkomstskattesystemet.

Skatteförenklingskommitténs förslag har dock inte genomförts.

Skatteutskottet har flera gånger behandlat frågan och har t. ex. anført (SkU 1986/87:33) att det är förenat med svårigheter att via beskattningen söka kompensera barnfamiljer för deras speciella kostnader utan att komma i konflikt med strävandena att uppnå enkelhet i deklara-tions- och taxeringsarbetet och att kostnader för barn är av sådan natur att de i första hand bör beaktas på annat sätt än genom avdrag vid beskattningen.

RINK har pekat på att skattereduktionen för hemmamake dessutom ger en splittrad bild därigenom att den medges med samma belopp för hemmamake utan hemmavarande barn och för hemmamake med ett eller flera barn oberoende av förhållandena i det enskilda fallet. Kommittén har också anført att ett bibehållande av denna skattereduktion får anses vila på ett delvis förlegat synsätt och att den sammanlagda skattereduktionen för hemmamake minskat med ca 75 % sedan år 1980.

Jag vill för min del även hänvisa till vad jag under föregående avsnitt anført om att stödet till ensamföräldrarna skall tas upp i den fortsatta beredningen av underhållsbidragskommitténs förslag.

Övervägande skäl talar därför enligt min mening för att skattereduktionen för hemmamake och för ensamstående med barn nu slopas.

Förslaget föranleder ändringar i 2 § 4 mom. UBL.

**Mitt förslag:** Skattereduktion för fackföreningsavgifter medges med 20 % av den del av avgiften som inte överstiger 2 500 kr. om året. Inga ändringar föreslås beträffande arbetsgivarens avdragsrätt för kostnader för organisationsverksamhet.

För att skattereduktion skall erhållas utan särskilt yrkande från den skattskyldige måste en arbetstagarorganisation ha lämnat uppgift om avgiftens storlek till skattemyndigheterna senast den 31 mars eller, om ADB-medium används, den 30 april under taxeringsåret. De nya tidpunkterna bör gälla redan fr.o.m. 1991 års taxering.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Frågan har berörts av fyra remissinstanser. *RSV* anser att skattereduktionen för fackföreningsavgift bör slopas, eftersom den medför ett inte obetydligt merarbete för skatteförvaltningen. Om den nuvarande ordningen skall behållas anser verket att yrkande om skattereduktion endast skall kunna framställas av arbetstagarorganisation. Yrkande från enskild bör enligt verket behandlas som ett yrkande om rättelse av debiteringen. *LO* anser att riktmärket för skattereduktionen bör vara den nya genomsnittliga marginalskatten (ca 33 %) och att underlaget för avdraget bör anpassas till kostnadsutvecklingen i samhället. *Svenska Revisorsamfundet SRS* förordar att frågan om arbetsgivares avdrag för organisationskostnader blir föremål för fortsatt övervägande i syfte att avdragsrätten begränsas. Vidare anför samfundet att den fortsatta handläggningen bör syfta till att avskaffa skattereduktionen för fackföreningsavgifter. *TCO* kan godta förslaget att sänka procentsatsen till 20. Däremot ser *TCO* ingen anledning att sätta ett tak för avgiftsunderlaget. Om taket skall vara kvar bör det enligt *TCO:s* mening återställas till sitt ursprungliga värde och inflationsskyddas genom att kopplas till basbeloppet.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL är avgifter till föreningar och andra sammanslutningar i vilka den skattskyldige är medlem i princip inte avdragsgilla. Från regeln om att avdrag inte får ske för medlemsavgifter har i praxis undantagits avgifter till arbetsgivarorganisationer. Sådana avgifter har ansetts ha karaktär av försäkringspremie.

Skattereduktion för fackföreningsavgifter infördes genom en lag som trädde i kraft den 1 januari 1983 och som tillämpades första gången vid 1984 års taxering (prop. 1982/83:50, SkU15, SFS 1982:1193). Det huvudsakliga skälet för att medge reduktion för fackföreningsavgifter var enligt propositionen att skapa skattemässig jämställdhet mellan arbetsgivares och löntagares kostnader för resp. fackliga organisationsverksamhet.

Skattereduktion för fackföreningsavgift medges fysisk person som har varit bosatt eller vistats i Sverige under någon del av inkomståret. Underlaget för beräkning av skattereduktion är den medlemsavgift som den skattskyldige under inkomståret har betalat till arbetstagarorganisationen, dock högst 1 200 kr. Skattereduktionen uppgår till 40 % av underlaget.



En skattskyldig som vill ha skattereduktion skall framställa särskilt yrkande om det. Yrkandet skall innehålla uppgift om personnummer och erlagd avgift. Yrkandet kan framställas till riksskatteverket genom den skattskyldiges arbetstagarorganisation senast den 15 juni taxeringsåret. Om organisationen vidarebefordrar yrkandet på ADB-medium är tidsgränsen den 31 augusti taxeringsåret. Den skattskyldige kan även själv senast den 30 september taxeringsåret framställa yrkande hos lokala skattemyndigheten. Även efter nämnda tidpunkt kan den skattskyldige framställa sådant yrkande såsom en begäran om rättelse enligt 84 § UBL.

Frågan om avdragsrätt för fackföreningsavgifter har i allmänhet kopplats till frågan om arbetsgivares avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivarföreningar. Enligt den ordning som gällde tidigare medgavs inte avdrag för fackföreningsavgifter men däremot för arbetsgivares avgifter för organisationsverksamhet. Konfliktunderstöd från fackföreningar var å andra sidan skattefria medan konfliktbidrag från arbetsgivarföreningar var skattepliktiga. Den kritik som framför allt riktades mot detta system var att kombinationen av avdragsrätt för avgifter och skatteplikt för konfliktbidrag var förmånligare än förbud mot avdrag för avgifter kombinerat med skattefrihet för konfliktersättningar. Som skäl för kritiken anfördes att endast en del av de inflytande avgifterna används för konfliktändamål och att således en arbetsgivarorganisation helt eller delvis finansierar även den del av verksamheten som avser annat än ersättningar eller fonderingar för konfliktändamål med obeskattade medel.

Under årens lopp har frågan varit föremål för utredningar vid flera tillfällen. Bl. a. kan nämnas skattelagssakkunniga som år 1958 redovisade sina överväganden i en promemoria samt 1972 års skatteutredning som ingående behandlat denna fråga i betänkandet (SOU 1977:91) Översyn av skattesystemet. Utredningens slutsats var att avdrag för fackföreningsavgift borde medges men begränsas till ett visst maximibelopp. Ett alternativ som föreslogs i departementspromemorian Ds B 1980:3 är att varken medge avdrag för föreningsavgifter till arbetstagar- eller arbetsgivarorganisationer samt att även göra arbetsgivarorganisationernas konfliktersättning skattefria. Detta förslag kritiserades dock mycket skarpt av i stort sett samtliga remissinstanser av såväl principiella som praktiska skäl. Även förslag att på olika sätt begränsa avdraget för föreningsavgifter för arbetsgivare till den del som avser konfliktändamål har övervägts men visat sig innebära avsevärda tekniska problem. Det föreligger bl. a. svårigheter att skilja ut vilken del av avgiften som skall vara avdragsgill.

Ett avskaffande av skattereduktionen för fackföreningsavgift kräver enligt min mening att även arbetsgivarnas avdragsrätt för föreningsavgifter begränsas. Som framgår av det ovan sagda skulle annars en skattemässig olikformighet uppstå i behandlingen av arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer. Det finns emellertid starka skäl för att inte begränsa eller helt slopa arbetsgivarnas avdragsrätt för föreningsavgifter. Jag anser därför att en sådan begränsning inte bör införas. Med hänsyn härtill bör inte heller skattereduktionen för fackföreningsavgifter avskaffas.

Reglerna om skattereduktionen bör dock justeras i vissa hänseenden. När

skattereduktionen infördes bedömdes att ca 70 % av avgiften användes för allmänfacklig verksamhet och således borde ligga till grund för reduktionen. Mot bakgrund härav och av då gällande skattesatser bestämdes skattereduktionen till 40 % av avgiften till den del avgiften inte översteg 1 200 kr. RINK har föreslagit ett avdragstak på 2 000 kr. Jag anser för min del att taket bör bestämmas något högre eller till 2 500 kr. I enlighet med RINK:s förslag bör procentsatsen justeras ned på grund av de sänkta skattesatserna. Om skattesatsen beräknas som 30 % och ca 70 % av fackföreningsavgiften anses belöpa på allmänfacklig verksamhet kan skattereduktionen beräknas till  $(0,30 \times 0,70 =) 0,21$  och avrundas till 20 % av avgiften.

Vad gäller tidpunkterna för yrkanden om skattereduktion har RINK i sitt betänkande föreslagit en tidigareläggning av yrkande som framställs genom den skattskyldiges arbetstagarorganisation.

RSV har i en skrivelse till regeringen den 8 mars 1989 föreslagit en tidigareläggning från den 15 juni till den 31 mars och, om ADB-medium används, från den 31 augusti till den 30 april. Skrivelsen har remissbehandlats och yttrandet har avgivits av justitiekanslern, statskontoret, centralorganisationen SACO/SR, Handelstjänstemannaförbundet, Landstingsförbundets personalförening och Svenska Kommunalarbetsareförbundet. Remissinstanserna har i huvudsak ingen erinran emot förslaget. Statskontoret anser dock att lagen bör ändras på så sätt att ett schablonavdrag införs.

För att kunna beakta skattereduktionen i taxeringsmeddelandena är det tillräckligt att yrkandena om skattereduktion framställs inom den tid som RSV har föreslagit. Jag ansluter mig därför till verkets förslag. De nya tidpunkterna bör gälla fr.o.m. 1991 års taxering.

Förslaget föranleder ändringar i 2-5 §§ lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgifter.

## 5.6 Uttag av socialavgifter

### 5.6.1 Allmänna principer

**Mitt förslag:** Alla förvärvsinkomster skall beläggas med socialavgift eller motsvarande skatt. Fulla avgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter skall i princip tas ut då inkomsten är förmånsgrundande. I andra fall beläggs förvärvsinkomster med en särskild löneskatt motsvarande skattedelen av socialavgifterna.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt förslag, fränsett vissa ändringar av främst lagteknisk karaktär.

**Remissinstanserna:** Flertalet av de remissinstanser som yttrat sig i frågan godtar de principer för uttag av socialavgifter som utredningen föreslagit. Den kritik som riktas mot förslaget rör främst socialavgifter på vissa tillfälliga inkomster. Vidare kritiserar den lagtekniska lösningen av flera remissinstanser.

**Skälen för mitt förslag:** För finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål tas socialavgifter ut enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, socialavgiftslagen (SAL). Dessa är av två slag, arbetsgivaravgifter och egenavgifter, och betalas huvudsakligen av arbetsgivare och egenföretagare.

Arbetsgivaravgifter, som en arbetsgivare och i vissa fall även en uppdragsgivare skall betala, beräknas på den lön och de skattepliktiga naturaförmåner som utges till anställda.

Egenavgifter betalas främst av dem som har inkomst av rörelse eller inkomst av jordbruksfastighet. Till grund för beräkningen av avgiftsunderlaget läggs taxeringen till statlig inkomstskatt.

Utanför det avgiftspliktiga området faller arrendeinkomster och inkomster från upplåtelse av avverkningsrätter och andra s.k. passiva rörelse- och jordbruksinkomster. Utanför faller även inkomster från fastighetsförvaltning liksom pensionsförmåner och försäkringsersättningar.

För närvarande tas följande avgifter ut.

	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter
Sjukförsäkringsavgift	10,10	9,60
Folkpensionsavgift	7,45	7,45
Tilläggsavgift	13,00	13,00
Delpensionsavgift	0,50	0,50
Barnomsorgsavgift	2,20	2,20
Arbetskadavgift	0,90	0,90
Arbetsmarknadsavgift	0,35	0,20
Arbetsmarknadsavgift	2,16	–
Vuxenutbildningsavgift	0,27	–
Lönegarantiavgift	0,20	–
Summa	37,13	33,85

Därtill uttas allmän löneavgift med 0,34 % samt, för ersättning som utges under perioden september 1989 – december 1990, arbetsmiljöavgift med 1,5 %.

För år 1989 beräknas socialavgifterna uppgå till ca 195,5 miljarder kr., varav ca 188 miljarder kr. i arbetsgivaravgifter och ca 7,5 miljarder kr. i egenavgifter.

Skattereformen syftar till en likformig beskattning av olika inkomster. Det är därvid nödvändigt att också beakta socialavgifterna eftersom dessa i stor utsträckning ekonomiskt sett utgör en skatt. Målet, ett neutralt skattesystem, kan alltså uppnås enbart om reformen också får omfatta uttaget av socialavgifter.

Det finns, som några remissinstanser framhållit, i och för sig ett starkt samband mellan socialavgifter och socialförsäkringsförmåner även om detta inte kan relateras till en viss individ. De olika delavgifterna avser att finansiera vissa bestämda ändamål och för huvuddelen av avgifterna finns en direkt finansiell koppling. Ur ekonomisk synvinkel är det emellertid av stor betydelse att förmånerna bara delvis är individrelaterade. Förmånerna är således för individen endast i begränsad utsträckning beroende av avgifternas

storlek och faktisk inbetalning. Vissa grundförmåner utgår inom och utanför socialförsäkringssystemet för personer med låga eller inga avgiftsgrundande inkomster.

För vissa avgifter, som t.ex. folkpensionsavgift, finns inget direkt samband mellan avgift och förmån, vilket innebär att dessa avgifter helt kan ses som skatt i ekonomisk mening. För andra avgifter, som t.ex. ATP- och sjukförsäkringsavgifter, finns däremot ett samband genom att en högre avgiftsgrundande inkomst ger högre förmåner. Sambandet mellan avgift och förmåner begränsas dock även för dessa avgifter bl.a. genom att avgifter tas ut även för ej förmånsgrundande inkomster, dvs. inkomster över 7,5 basbelopp, samt genom att pensionstillskott utgår även för personer som inte har någon avgiftsgrundande inkomst. Vidare gäller att ATP liksom sjuk- och föräldrapenning baseras på inkomster under begränsade tidsperioder.

Såvitt gäller arbetsgivaravgifterna krävs inte heller att dessa faktiskt har betalats för att förmånerna skall utgå. För vissa arbetsgivaravgifter gäller vidare att de inte har något direkt samband med de förmåner som kan utgå. När det gäller egenavgifter finns dock i två fall ett direkt samband mellan förmån och avgift. En försäkrad för vilken sjukförsäkringen gäller med karenstid betalar exempelvis sjukförsäkringsavgift efter en lägre procentsats. En egenföretagare som inte betalat sin tilläggsavgift tillgodoräknas inte pensionspoäng för det året.

Jag vill också framhålla att sambandet mellan socialförsäkringsavgifter och förmåner med tiden har tunnats ut. Före år 1982 gällde exempelvis att vid beräkningen av arbetsgivaravgifter hänsyn inte skulle tas till den del av arbetstagarens lön som efter ett basbeloppsavdrag översteg 7,5 basbelopp. Denna begränsning av avgiftsuttaget togs emellertid bort av främst administrativa skäl.

Sammantaget framgår av det tidigare sagda att en väsentlig del av socialavgifterna utgör en skatt i ekonomisk mening. Så torde även vara fallet inom en överskådlig framtid om än vissa förändringar kan komma att göras i socialförsäkringssystemet.

Ur neutralitetssynvinkel är det således angeläget att basen för inkomstskatten på förvärvsinkomster så långt möjligt är densamma som för socialavgifter. Skillnader häremellan leder till ekonomiska snedvridningar bl.a. genom att det uppstår en strävan från såväl arbetsgivare som anställda att övergå till löneförmåner som är avgiftsfria. Arbetsgivaren och den anställda kan "dela" på det belopp som motsvarar socialavgifterna så att arbetsgivarens lönekostnad minskar och den anställda får en anställningsförmån vars värde överstiger det som blivit kvar efter skatt av en avgiftspliktig löneförmån.

Dessutom medför det väsentliga administrativa förenklingar om basen för socialavgifterna överensstämmer med den för inkomstskatten.

Om målet om likformig beskattning skall kunna uppnås krävs därför att uttaget av socialavgifter sker på ett mer neutralt sätt. I likhet med RINK är utgångspunkten för mitt förslag i denna del att alla förvärvsinkomster, dvs. all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet, skall bli föremål för någon typ av socialavgifter eller motsvarande skatt. Det är vidare angelä-

get att reglerna i detta avseende utformas så att de kan fungera på ett tillfredsställande sätt vid ett i framtiden ändrat samband mellan förmåner och avgifter i socialförsäkringssystemet.

För att uppnå likformighet och undvika ekonomiskt snedvridande effekter bör en utgångspunkt vara att endast de inkomster som grundar rätt till socialförsäkringsförmåner skall bli belagda med fulla socialavgifter i form av arbetsgivar- eller egenavgifter. Av främst administrativa skäl bör emellertid också i fortsättningen sådana inkomster utgöra underlag för fulla avgifter även om de inte är förmånsgrundande till den del de överstiger en viss nivå.

För övriga förvärvsinkomster har RINK föreslagit uttag av vad kommittén kallat *grundavgift*, motsvarande skattedelen av socialavgifterna. Det samlade skatteuttaget i form av inkomstskatt och skattedelen av socialavgifter blir därmed likvärdigt för denna typ av förvärvsinkomster och för kontantlön.

Benämningen grundavgift har kritiserats av flera remissinstanser. *Riksförsäkringsverket* anför att grundavgiften är en allmän skatt och bör vara klart avskild från socialförsäkringsavgifterna.

*Hovrätten över Skåne och Blekinge* anför att eftersom grundavgiften såväl konstitutionellt som nationalekonomiskt är att anse som skatt och inte avgift bör den också benämnas skatt. Liknande synpunkter framförs av *kammarrätten i Stockholm*, *Företagareförbundet* och *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd*. Lämplig benämning är enligt hovrätten socialskatt eller särskild förvärvsinkomstskatt.

Jag delar uppfattningen att vad RINK kallat *grundavgift* i själva verket är att anse som en skatt. En lämplig benämning bör kunna vara särskild löneskatt.

Även den av RINK föreslagna lagtekniska lösningen enligt vilken bestämmelserna om grundavgift har tagits in i SAL har kritiserats av bl.a. hovrätten. Hovrätten anser att dessa bestämmelser borde tas in i en särskild lag som också bör reglera skattedelen av socialavgifterna.

Jag anser för egen del att det är lämpligt att reglera den särskilda löneskatten i en särskild lag. Jag är emellertid inte beredd att i förevarande sammanhang även ta upp frågan om en eventuell utbrytning av skattedelen av socialavgifterna till en särskild lag. Jag återkommer till frågan om den lagtekniska lösningen i specialmotiveringen.

Jag har i frågorna om socialavgiftsuttaget samrått med chefen för socialdepartementet.

### 5.6.2 Bredning av basen för socialavgifter på arbetsinkomster

**Mitt förslag:** I princip alla inkomster som skall tas upp till beskattning under inkomst av tjänst skall också bli föremål för uttag av socialavgifter. Inkomsterna skall vara förmånsgrundande och fulla socialavgifter skall därför tas ut. Avgifterna skall normalt betalas i form av arbetsgivaravgifter. I vissa fall där ett arbetstagar- eller uppdragstagarförhållande inte kan anses föreligga skall avgiften tas ut i form av egenavgifter.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i allt väsentligt med mitt.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har tillstyrkt RINK:s förslag eller lämnat det utan erinran. En del kritik riktas dock mot förslaget vad gäller vissa tillfälliga inkomster som föreslås bli beskattade i inkomstslaget tjänst. *Riksförsäkringsverket* anser att det kan ifrågasättas om sådana tillfälliga inkomster, såsom tävlingsvinster m.m. som redovisas under inkomst av tjänst är att anse som utfört arbete i socialavgiftslagens mening. Vidare ifrågasätter verket om det är ändamålsenligt ur kontrollsynpunkt att avgiftsbelägga dessa inkomster. Om avgiftsbeläggning skall ske bör enligt riksförsäkringsverket endast grundavgift tas ut på dessa inkomster. Även RSV anför liknande synpunkter på avgiftsbeläggning av sistnämnda typ av inkomster. RSV anför också att kontrollsvårigheterna torde vara i det närmaste oöverstigliga i de flesta fall vad gäller exempelvis vinster i korsords- och fisketävlingar och liknande. Däremot kan RSV tänka sig att arbetsgivaravgifter skall betalas på direkta kunskapsävlingar i radio och TV där det ingår ett visst arbetsmoment även om detta är av underhållningskaraktär. RSV anför också att det är ett stort problem hur man skall hantera ersättningar som helt klart är ett utflöde av tjänsten men som kommer från annan än arbetsgivaren. I dag kan sådana ersättningar inte avgiftsbeläggas på grund av de strikt upprätthållna arbetsgivar/arbetstagarbegreppen. RSV anger vidare i sitt yttrande olika typer av ersättningar som enligt verket bör avgiftsbeläggas. *Kammarrätten i Göteborg* och *TCO* anser att det kan finnas fall då vissa inkomster bör undantas från avgiftsuttag. *Svenska Revisorsamfundet SRS* har i princip inte något att erinra mot att tillfälliga förvärvsinkomster är avgiftsgrundande. För att en sådan utvidgning skall bli praktiskt och administrativt möjlig att hantera bör emellertid enligt samfundet beloppsgränsen på 1 000 kr. för vilka ersättningar som skall ingå i avgiftsunderlaget höjas väsentligt. *Riksidrottsförbundet* anför att RINK:s förslag om att avgiftsskyldighet skall inträda redan vid den allmänna gränsen på 1 000 kr. samt de basbreddningar som föreslås kommer att medföra stora ekonomiska påfrestningar för idrottsrörelsen. *Föreningen Sveriges Uppbördschefer* anser att tillfälliga inkomster av typ tävlingsvinster m.m. bara bör bli föremål för grundavgift eftersom de till stor del inte blir förmånsgrundande. Man pekar också på kontrollproblemen.

### Skälen för mitt förslag

#### *Huvuddragen av gällande bestämmelser*

Rätt till tilläggspension grundas på inkomst av förvärvsarbete. Med detta förstås inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete. I begreppet inkomst av anställning rymms främst löneinkomster och naturaförmåner. Begreppet är snävare än det skatterättsliga begreppet inkomst av tjänst. Om en inkomst är pensionsgrundande såsom inkomst av anställning åligger det arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter. Till inkomst av annat förvärvsarbete räknas främst inkomst av här i riket bedriven rörelse och inkomst av här belägen jordbruksfastighet som brukas av den försäkrade.

På summan av vad en arbetsgivare utgivit under året som lön i pengar eller

skattepliktiga naturaförmåner skall han betala *arbetsgivaravgifter*.

För övriga ersättningar, som alltså är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete, skall socialavgifterna betalas i form av *egenavgifter*. Lagtekniskt har detta lösts så att i SAL har tagits in bestämmelser om att grunden för beräkning av egenavgifterna är sådan inkomst som enligt AFL skall hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete.

### *Tillämpningsproblem*

Ett problem vid tillämpningen av socialavgiftsbestämmelserna är att det i vissa fall kan föreligga osäkerhet om en ersättning skall utgöra underlag för beräkning av skatteavdrag och/eller arbetsgivaravgifter. Detta beror på att underlagen är delvis olika inom skatte- och avgiftsområdet. Skillnaderna – som framstår tydligare än förr inom det nya systemet för samordnad upp- börd av källskatt och arbetsgivaravgifter – medför, förutom snedvridande effekter på samhällsekonomi, redovisningssvårigheter för arbetsgivarna och kontrollproblem för skattemyndigheterna. En arbetsgivare är skyldig att betala arbetsgivaravgifter i ett stort antal fall där han inte skall göra skatteavdrag. Det gäller t.ex. då han inte är s.k. huvudarbetsgivare eller om ersättningen betalas ut till någon som har B-skattsedel men ersättningen inte är att hänföra till inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet.

Det finns också exempel på det motsatta förhållandet, alltså att arbetsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag men inte att betala arbetsgivaravgifter. Det gäller t.ex. huvudarbetsgivare som enbart betalar ut pensioner eller arbetsgivare som sysselsätter endast personer som fyllt 65 år.

Till följd av att begreppet kontant lön också tolkas på delvis olika sätt inom skatte- och avgiftsområdet anses vissa ersättningar vara avgiftsfria trots att skatteavdrag skall göras från ersättningen. Detta gäller bl.a. i fråga om premier för tjänstepensionsförsäkringar eller grupplivförsäkring, felekningsspengar och kostnadsersättningar såsom traktamentsersättning som överstiger normalbeloppet för fördyrade levnadskostnader enligt RSV:s föreskrifter (jfr rättsfallet RÅ 1986 ref 21).

På en punkt är rättsläget oklart. Det är här fråga om förmåner där tvekan kan föreligga om förmånen utgör lön eller naturaförmån eller varkendera. Som exempel har angivits en arbetstagesares förvärv av egendom till underpris från arbetsgivaren.

Där något förvärvssyfte inte föreligger anses avgiftsplikt inte inträda. Likväl uppstår skatteplikt för mottagaren. Det är här närmast fråga om ersättningar som idrotts- och andra ideella föreningar gett ut till sina funktionärer. I någon mån gäller det även ersättningar till de aktiva idrottsmännen.

På detta område finns ett flertal avgöranden från regeringsrätten. Vad regeringsrätten förefaller ha tagit fasta på är den grundläggande förutsättningen för avgiftsplikt. Fråga skall ha varit om inkomst av förvärvsarbete. Hobbybetonat arbete och arbete som skett utan förvärvssyfte och utan tanke på att erhålla ökat underlag för pension har i en del fall bedömts inte utgöra inkomst av förvärvsarbete. Någon avgiftsplikt för utgivaren har därför inte ansetts uppkomma. Däremot kan ersättningarna vara skattepliktiga hos mottagaren under inkomst av tjänst.

Jag skall i detta sammanhang också ta upp några exempel på ersättningar som RSV redovisat i sitt remissyttrande, vilka enligt dagens regler beskattas under inkomst av tjänst men inte blir föremål för socialavgifter. Dessa ersättningar kan sägas vara ett utflöde av tjänst men kommer från annan än arbetsgivaren. RSV anför att ersättningar av detta slag inte avgiftsbeläggs på grund av de strikt upprätthållna arbetsgivar/arbetstagarbegreppen i AFL. RSV nämner fyra exempel på detta förhållande. Det första är personalstiftelser som tillhandahåller förmån av exempelvis semesterstuga till anställda som inte har utfört något arbete för stiftelsens räkning. Ett annat är att en anställd i ett bolag får en förmån, t.ex. fri bil, från ett annat bolag i samma koncern. Något arbetstagarförhållande till det andra bolaget finns inte enligt dagens regler trots att förmånen är ett direkt utflöde av anställningen och utgör skattepliktig inkomst av tjänst. Det tredje fallet som RSV nämner är att en generalagent i utlandet tillhandahåller en resa till anställda hos ett svenskt företag som pris i en försäljningstävling. Här finns inget koncernförhållande mellan de båda företagen och endast en indirekt ekonomisk gemenskap. Även denna inkomst är emellertid skattepliktig. Det fjärde och sista fallet RSV tar upp är att ett företag med pengar eller andra förmåner sponsrar t.ex. en idrottsman mot att denne använder kläder med företagets firmamärke eller sätter företagets dekaler på sin bil eller liknande. Inte heller i detta fall betalas några socialavgifter såvida idrottsmannen inte kan anses som rörelseidkare, i vilket fall egenavgifter skall betalas.

RSV anser att man i samtliga dessa fyra fall i och för sig skulle kunna tänka sig att mottagaren av förmånen erlägger egenavgifter. Med hänsyn till att detta emellertid skulle motverka förenklingssträvandena anser RSV att det är bättre att ta ut socialavgifterna på förmånen av arbetsgivaren. Beträffande invändningen att det skulle kunna vara svårt för arbetsgivaren att hantera avgiftsuttaget när förmånen rent faktiskt betalas ut av någon annan anför RSV att det får ankomma på arbetsgivaren att hålla reda på detta. Det är ju enligt RSV ändå arbetsgivaren som på ett eller annat sätt bidrar till möjligheten att erhålla förmånen.

### *Mina överväganden*

Av likformighetsskäl är det viktigt att skapa ett närmare samband mellan basen för inkomstskatten och basen för socialavgifterna eftersom nuvarande skillnader leder till ekonomiska snedvridningar och skatteplanering. Vidare medför skillnaderna i underlag tillämpningsproblem för såväl arbetsgivare som myndigheter.

Med hänsyn till att den pensionsgrundande inkomsten och avgiftsunderlaget för egenavgifter även fortsättningsvis bör beräknas på grundval av den försäkrades taxering bör man knyta an bestämmelserna om beräkning av pensionsgrundande inkomst och avgiftsunderlag för egenavgifter till de bestämmelser som gäller för beräkning av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet enligt KL. I konsekvens härmed bör vidare reglerna om beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter knytas närmare samman med begreppet inkomst av tjänst enligt KL på samma sätt som skyldigheten att göra skatteavdrag är knuten till detta begrepp.



Den allmänna principen att alla förvärvsinkomster skall avgiftsbeläggas leder till att sådana ersättningar som nu undantas från socialavgiftsuttag därför att mottagaren inte ansetts ha haft något förvärvssyfte, ersättningar som utbetalats av annan än arbetsgivare och ersättningar som inte haft funktion av kostnadsersättning liksom förmåner som tillkommit en anställd exempelvis genom köp av egendom till underpris från arbetsgivaren blir avgiftspliktiga. Likaså bör de inkomster som tidigare delvis varit skattefria på grund av att de inte kunnat hänföras till något inkomstslag men som enligt mitt förslag skall beskattas under inkomst av tjänst, bli föremål för uttag av socialavgifter. Vissa regeländringar i detta syfte bör därför vidtas i 3 kap. 2 och 2 a §§ och 11 kap. 2 och 3 §§ AFL, 2 kap. 3, 4 och 5 §§ och 3 kap. 3 § SAL och 4 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Den här föreslagna regeländringen innebär att även de problem RSV tar upp i sitt yttrande får sin lösning. Ersättningarna blir som RSV påpekat enligt dagens regler – och även enligt de regler som jag föreslår skall gälla i framtiden – skattepliktig inkomst av tjänst. I dag uttas dock inte socialavgifter i dessa fall. Genom att underlagen för inkomstskatten och socialavgiftsuttaget i högre utsträckning kommer att överensstämma med varandra kommer i de av RSV anförda fallen även socialavgifter att tas ut. Det bör emellertid vara den som betalt ersättningen eller förmånen som också skall betala avgiften även om något direkt anställningsförhållande inte föreligger. När ersättningar som skall beskattas som inkomst av tjänst utbetalas av en utländsk fysisk eller juridisk person, som inte är att anse som arbetsgivare, bör socialavgifter tas ut i form av egenavgifter. Det torde av bl.a. praktiska skäl inte vara möjligt att i sådana fall kräva socialavgifter av den som betalat ut ersättningen.

Förslaget innebär också att fulla socialavgifter skall tas ut även på medel som överförs till vinstandelsstiftelse. Flertalet remissinstanser har lämnat RINK:s förslag i denna del utan erinran eller tillstyrkt det. Kritiska till förslaget i denna del har varit bl.a. *Näringslivets skattedelegation* och *Bankföreningen*.

De bidrag en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse är att likställas med lön. Bidraget är också pensionsgrundande för arbetstagaren. Med hänsyn härtill bör av likformighets skäl fulla avgifter uttas på sådana bidrag.

Även tillfälliga förvärvsinkomster berörs av avgiftsbeläggning. Här avses sådana tillfälliga inkomster som skall redovisas under inkomst av tjänst. Det kan vara fråga om priser från fiske- eller kunskaps tävlingar eller vinster från deltagande i reklam tävlingar. Hit hör även skattepliktiga inkomster från hobbyverksamhet enligt mitt förslag om viss utvidgning av inkomstslaget tjänst. Alla dessa avser ersättningar för utfört arbete eller prestation.

När ersättningar av ifrågavarande slag inte är att anse som inkomst av anställning utgör denna typ av tillfälliga ersättningar inkomst av annat förvärvsarbete vilket ger förmåner. Därmed bör egenavgifter tas ut. Av principiella skäl bör avgiftsuttaget således inte begränsas till den särskilda löneskatten, vilket några remissinstanser förordat. I den mån inkomsten kan härledas ur ett sådant uppdragstagarförhållande där ersättningen skall hänföras

till inkomst av anställning bör alltså uppdragsgivaren betala fulla arbetsgi-  
varavgifter.

Beträffande dessa tillfälliga förvärvsinkomster har av några remissinstanser hävdats att det skulle uppkomma praktiska svårigheter att avgiftsbelägga inkomster av detta slag. Dessa farhågor bör emellertid enligt min mening inte överdrivas. Jag har tidigare föreslagit (avsnitt 5.2) att vissa sådana ersättningar undantas från skatteplikt. De torde vidare ofta inte överstiga 1 000 kr. och därigenom enligt 2 kap. 4 § 1 SAL inte ingå i avgiftsunderlaget. Det kan dessutom tilläggas vad gäller t.ex. tävlingsvinster, ersättningar för reklamuppdrag o.d. att dessa så gott som uteslutande torde utbetalas av näringsidkare och juridiska personer såsom ideella föreningar. Enligt 37 § i den nu gällande taxeringslagen är dessa skyldiga att lämna kontrolluppgift för ersättning eller förmån i anledning av uppdrag eller tillfälligt arbete om ersättningen överstiger 100 kr. De ytterligare administrativa komplikationer som det kan innebära att i sådana fall också ta ut socialavgifter kan med hänsyn härtill inte förmodas bli särskilt stora.

Jag anser det inte lämpligt att höja den allmänna gränsen för uttag av socialavgifter på 1 000 kr. Redan i dag medför den nackdelar genom att vissa yrkesgrupper, t.ex. musiker som ofta har små inkomster från ett stort antal tillfälliga arbetsgivare får en mycket låg pensionsgrundande inkomst. Denna effekt skulle förstärkas ytterligare om beloppet höjdes.

### 5.6.3 Underlaget för den särskilda löneskatten

**Mitt förslag:** Förvärvsinkomster som inte till någon del grundar rätt till socialförsäkringsförmåner beläggs med en särskild löneskatt motsvarande skattedelen av socialavgifterna. Skatten skall av enkelhetsskäl vara densamma för egenföretagare och arbetsgivare.

Inkomst av näringsverksamhet där den skattskyldige inte själv är aktiv eller är mer än 65 år beläggs med särskild löneskatt. Sådan skatt utgår också för lön och annan arbetsersättning till personer som är äldre än 65 år.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i allt väsentligt med mitt.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har tillstyrkt förslaget eller lämnar det utan erinran.

### Skälen för mitt förslag

#### *Gällande regler*

Egenavgifter skall betalas av den som är försäkrad enligt AFL och har inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 § eller 11 kap. 3 § samma lag. Försäkrade är i huvudsak svenska medborgare och personer som utan att vara svenska medborgare är bosatta här i landet.

Egenavgifter skall betalas från det år den försäkrade fyller 16 år till och med för det år då den försäkrade fyller 65 år.

I normalfallet åligger det den försäkrade att betala fulla egenavgifter. Detta gäller den som brukar en jordbruksfastighet eller bedriver en rörelse och som utfört eget arbete. Den som å andra sidan varit s.k. passiv brukare, exempelvis en delägare i en brukad jordbruksfastighet som inte själv utfört något arbete, betalar endast de avgifter som knyter an till underlaget för beräkningen av pensionsgrundande inkomst.

Den som utför eget arbete på hyreshus eller haft inkomst av eget arbete från rörelse eller fastighet i utlandet betalar endast de avgifter som knyter an till underlaget för beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten.

Enligt 3 kap. 4 § SAL används två underlag för att beräkna egenavgifter. Underlaget för debitering av folkpensionsavgift, tilläggsavgift, del-pensionsavgift samt den allmänna löneavgiften utgörs av inkomst av annat förvärvsarbete enligt 11 kap. 3 § AFL. Detta inkomstbegrepp omfattar sådana inkomster som grundar rätt till tilläggs-pension och alltså utgör underlag för beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Underlaget för debitering av de övriga avgifterna, dvs. sjukförsäkringsavgift, barnomsorgsavgift, arbetsskadeavgift samt arbetarskyddsavgift, utgörs av inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2 eller 2 a § AFL, dvs. inkomster som kan ligga till grund för beräkning av sjukpenninggrundande inkomst. Detta inkomstbegrepp bygger, till skillnad från det i 11 kap. 3 § AFL, på en uppskattning av framtida inkomster av eget arbete.

Även i övrigt finns vissa skillnader mellan begreppen. Inkomst av annan fastighet, exempelvis förvaltning av ett hyreshus, kan sålunda i motsats till vad som gäller vid beräkning av pensionsgrundande inkomst beaktas vid bestämmandet av den sjukpenninggrundande inkomsten. Detta förutsätter dock att inkomsten härrör från eget arbete vid förvaltningen eller skötseln av fastigheten och att det inte är fråga om ren kapitalförvaltning.

Vid bestämmande av avgiftsunderlag skall bortses från sjukpenning och liknande förmåner. Sjukpenning och motsvarande ersättning är dock pensionsgrundande i den mån ersättningen träder i stället för inkomst av annat förvärvsarbete enligt 11 kap. 3 § AFL.

Till inkomst av annat förvärvsarbete hänförs främst inkomst av här i riket bedriven rörelse och inkomst av här belägen jordbruksfastighet som brukas av den försäkrade.

Avgörande för bedömningen om den försäkrade skall erlägga egenavgifter är såvitt gäller inkomst av jordbruksfastighet om fastigheten brukats. Har så skett tas fulla avgifter ut för den som även utfört eget arbete och endast de pensionsförmånsrelaterade avgifterna för den som bedömts som passiv brukare. Passivt brukande anses föreligga när någon annan delägare varit aktiv brukare eller när fastigheten på annat sätt brukats genom ställföreträdare. Har brukande inte skett tas inte heller några avgifter ut.

#### *Mina överväganden*

Som jag anför i föregående avsnitt är min principiella inställning att av likformighetsskäl all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet, så långt detta är möjligt, bör beläggas med någon typ av socialavgift eller motsvarande skatt.

För inkomster som ger förmåner som bl.a. sjukpenning och ATP bör fulla arbetsgivaravgifter resp. egenavgifter tas ut. För övriga förvärvsinkomster bör endast en särskild löneskatt tas ut som beräknas motsvara den del av socialavgifterna som kan anses som skatt i ekonomisk mening.

För inkomstslaget tjänst är inkomsterna som regel förmånsgrundande för personer som är högst 65 år, vilket innebär att det bör tas ut fulla arbetsgivaravgifter. Löner till personer som är äldre än 65 år bör, liksom vid nuvarande regler, inte ge förmåner i form av sjukpenning och ATP, varför endast särskild löneskatt bör tas ut för sådana löner.

Inkomst av aktiv näringsverksamhet bör vara förmånsgrundande på i huvudsak samma sätt som vid nuvarande regler, varvid fulla egenavgifter bör tas ut. Inkomst av näringsverksamhet för personer som är äldre än 65 år vid inkomstårets utgång, liksom all inkomst av passiv näringsverksamhet, bör inte vara förmånsgrundande, vilket innebär att endast särskild löneskatt bör tas ut. Jag kommer senare att närmare utveckla vad som avses med passiv näringsverksamhet (avsnitt 8.10.3).

Den särskilda löneskatten på inkomst av näringsverksamhet som inte är förmånsgrundande balanserar den skattemässiga förmån som uppkommer för kapitaltillgångar genom den särskilda skatteutjämningsreserv som jag senare kommer att föreslå (avsnitt 8.2) vilket bidrar till att ge likartade skatteeffekter för kapitalinkomster och ränteutgifter som redovisas under inkomstslaget näringsverksamhet och kapital.

Även de som är under 16 år berörs. För dessa föreslås att avgifter tas ut på samma sätt som för vuxna, vilket enligt dagens regler gäller för arbetstagarare men inte för näringsidkare under 16 år. Det bör här nämnas att flertalet skattskyldiga under 16 år kommer att redovisa sina inkomster i passiv och inte i aktiv näringsverksamhet, vilket innebär att endast särskild löneskatt tas ut. Sådana inkomster är inte pensionsgrundande men är numera sjukpenninggrundande.

För det år en egenföretagare avlidit betalas vid nuvarande regler samtliga avgifter utom tilläggspensionsavgift. Pensionsgrundande inkomst beräknas inte. Dessa regler kan ifrågasättas såvitt gäller inkomst som förvärvats före dödsfallet. Dödsfallsåret sker taxering gemensamt av den avlidnes och dödsboets inkomster och det kan inte anses lämpligt att ta ut fulla avgifter eftersom inkomsterna inte är pensionsgrundande. Mot denna bakgrund bör särskild löneskatt tas ut för inkomster under dödsfallsåret liksom av dödsbo.

RINK:s förslag innebär att grundavgift även skall tas ut på uppskjutna arbetsersättningar. Med detta avses pensionsförmåner och utbetalningar på grund av pensionsförsäkringar. Som jag anfört tidigare (avsnitt 4.2) i samband med frågorna rörande pensionärernas beskattning bör utredningens förslag i denna del inte genomföras.

Störst betydelse torde den särskilda löneskatten komma att få när det gäller inkomst av passiv näringsverksamhet. I detta begrepp ingår ersättningar som enligt dagens regler är avgiftsfria. Vid taxeringen görs enligt vad jag närmare kommer att utveckla senare (avsnitt 8.10.3) en uppdelning i förvärvskällor av aktiv eller passiv natur. Avgörande för gränsdragningen är omfattningen av den egna arbetsinsatsen. Den bedömning som görs vid taxeringen

avses bli styrande. Hänförs ersättningen till inkomst av aktiv näringsverksamhet tas egenavgifter ut. Anses det vara fråga om inkomst av passiv näringsverksamhet skall särskild löneskatt tas ut.

För delägare i handelsbolag bör egenavgifter tas ut om delägaren enligt nyss angivna principer varit verksam i handelsbolaget på ett sådant sätt att hans inkomst skall hänföras till aktiv näringsverksamhet. Rör det sig om inkomst av passiv verksamhet bör särskild löneskatt tas ut. Samma principer bör gälla även för delägare i dödsbo som beskattas som handelsbolag.

Löneskatten bör som jag tidigare nämnt regleras i en särskild lag. Mitt förslag i denna del föranleder också ändringar i 1 kap. 1 § och 3 kap. 5 § SAL.

#### 5.6.4 Den särskilda löneskattens storlek

**Mitt förslag:** Den särskilda löneskatten bestäms till 22,2 % av avgiftsunderlaget och skall vara lika för arbetsgivare och egenföretagare. Skattesatsen skall inte automatiskt följa förändringar av socialavgifterna utan bör endast justeras när en mer väsentlig förändring av socialavgiftsuttaget skett.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer endast delvis med mitt förslag. Enligt RINK bör avgiftssatsen bestämmas på ett sådant sätt att den automatiskt påverkas av framtida förändringar i de enskilda avgiftssatserna.

**Remissinstanserna:** Riksförsäkringsverket anser att det inte finns anledning att tillämpa det exakta beräkningsätt för avgiftsnivån som utredningen använt sig av. Kammarrätten i Stockholm anser att det av utredningen föreslagna procenttalet bör avrundas.

**Skälen för mitt förslag:** Jag delar RINK:s bedömning att det i stor utsträckning är nödvändigt att göra en schablonmässig uppskattning av skattedelen av socialavgifterna. Procentsatsen för den särskilda löneskatten bör därefter bestämmas så att den ungefär motsvarar vad som kan anses som skattedelen av socialavgifterna.

Av enkelhetsskäl bör den särskilda löneskatten vara densamma för arbetsgivare och för egenföretagare. Endast de avgifter som uttas för egenföretagare bör därför beaktas vid bestämmandet av skattesatsens storlek.

För folkpensionsavgift, barnomsorgsavgift och arbetarskyddsavgift finns inget samband mellan förmån och avgift och dessa avgifter är därför i ekonomisk mening att betrakta som skatt i sin helhet. Den allmänna löneavgiften måste också anses vara en skatt. Dessa pålagor bör därför i princip tas ut för alla förvärvsinkomster. Övriga egenavgifter har någon typ av samband med förmånerna men sambandet är ofullständigt i många avseenden, t.ex. genom att sjukförsäkringsavgiften även finansierar sjukvård och föräldrapenningförmåner för ej förvärvsarbetande och genom att allmän tilläggspension inte utgår för inkomster utöver 7,5 basbelopp samt endast ersätter pensionstillskott vid låg ATP. RINK har bedömt att hälften av övriga socialavgifter kan anses utgöra skatt. I lagrådsremissen föreslogs en mindre avvikelse från RINK:s beräkningsmetod och att skattesatsen skulle fastställas till 21,5 %.

För egen del anser jag emellertid att övervägande skäl talar för att skattesatsen beräknas i enlighet med de principer RINK föreslagit. Skattesatsen bör därför bestämmas till 22,2 %.

Det finns enligt min mening inte tillräcklig anledning att låta skatten automatiskt följa eventuella förändringar av socialavgifterna. Skattesatsen bör i stället läggas fast. Förändringar av den bör företas genom särskilda riksdagsbeslut om det har skett sådana mer betydande förändringar av socialavgiftsuttaget att även den särskilda löneskatten bör ändras.

## 5.7 Övriga frågor

### 5.7.1 Extra avdrag och jämkning vid existensminimum

**Mitt förslag:** De nuvarande reglerna om extra avdrag vid taxeringen och jämkning vid den preliminära beskattningen på grund av existensminimum slopas. Reglerna kvarstår i form av ett förbehållsbelopp vid beräkning av avdrag för kvarstående skatt.

Den nuvarande företrädesordningen vid införsel ändras så att avdrag för preliminär skatt får företräde framför all införsel.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Frågan har knappast berörts. *TCO* godtar dock förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt nuvarande ordning gäller att ett särskilt avdrag – extra avdrag vid existensminimum – kan medges vid taxeringen om inkomsten efter skatt inte räcker till för den skattskyldiges och hans familjs försörjning (50 § 2 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 50 § KL). Orsaken till att inkomsten inte räcker till skall vid tillämpning av dessa regler vara nedsett arbetsförmåga, långvarig oförvårdad arbetslöshet, stor försörjningsbörd eller därmed jämförlig omständighet.

Dessa förhållanden kan beaktas även vid preliminärbeskattningen genom jämkning samt vid beräkning av avdrag för kvarstående skatt (41 § och anvisningarna till 41 § UBL). Vidare gäller enligt 15 kap. utsköningsbalken att förbehållsbeloppet vid införsel bestäms med ledning av bestämmelserna om existensminimum i KL.

Som kommittén redovisat har kritik riktats mot de nuvarande existensminireglerna vid preliminärbeskattningen och vid taxering, bl. a. från riksdagen, JO och riksrevisionsverket. Kritiken går bl. a. ut på svårigheter att nå överensstämmelse vid preliminärbeskattningen och vid taxeringen. I relativt många fall har det visat sig att kvarstående skatt uppkommit till följd av att avdraget vid taxeringen inte visat sig stämma överens med jämkningen av den preliminära skatten. Kritiken avser också de förutsättningar som gäller för reglernas tillämpning samt förhållandet gentemot t. ex. socialbidrag.

Jag instämmer till stor del i denna kritik och anser i likhet med kommittén att avdraget bör slopas vid taxeringen, liksom motsvarande jämningsregler vid preliminärbeskattningen. Ytterligare ett skäl härtill är, som RINK framhållit, att tillämpningen av dessa regler kan anses innefatta bedömningar

som knappast bör göras av skattemyndigheterna.

Jag delar även kommitténs uppfattning att reglerna dock bör kvarstå vid beräkningen av avdrag för kvarstående skatt, där de kan fungera som ett komplement till de anståndsregler som finns.

Som tidigare nämnts bestäms förbehållsbeloppet vid införsel för underhållsbidrag och för skatte- och avgiftsfordringar böter m.m. med ledning av existensminimireglerna i KL. De sistnämnda reglerna bör i sak finnas kvar men överföras till utskökningsbalken. Benämningen existensminimum bör dock slopas och ersättas av begreppet förbehållsbelopp, vilket närmare avsluter till vad som gäller vid utskökning.

Enligt nuvarande regler i 15 kap. 14 § utskökningsbalken har införsel för underhållsbidrag företräde framför skatteavdrag. Sistnämnda avdrag har i sin tur företräde framför annan införsel.

Ett slopande av existensminimireglerna vid taxeringen och motsvarande jämningsregler vid preliminärbeskattningen föranleder att företrädesordningen bör ändras så att avdrag för preliminär skatt får företräde framför all införsel. Den ändrade företrädesordningen innebär bl. a. att införsel för underhållsbidrag i vissa fall får ge vika till förmån för preliminär skatt. Om en fordran på underhållsbidrag till barn inte betalas kan vårdnadshavaren efter ansökan hos den allmänna försäkringskassa där han eller hon är inskriven få bidragsförskott enligt lagen (1964:143) om bidragsförskott. Genom bestämmelserna om bidragsförskott är vårdnadshavaren garanterad ett grundskydd som bekostas med allmänna medel. Mot den bakgrunden bör den nyss nämnda konsekvensen av en ändrad företrädesordning enligt min mening kunna godtas. Den nuvarande företrädesordningen mellan avdrag för kvarstående skatt och införsel för underhållsbidrag bör kvarstå oförändrad.

Vid beräkningen av förbehållsbelopp vid avdrag för kvarstående skatt tillämpas de regler som i dag gäller i fråga om existensminimum och som nu föreslås överförda till utskökningsbalken. RINK har väckt frågan om inte resursmässiga och andra fördelar skulle kunna vinnas genom att låta kronofogdemyndigheten besluta om förbehållsbelopp vid avdrag för kvarstående skatt. Ett skäl till det skulle vara att samma beräkningsmetod skall tillämpas när kronofogdemyndigheten bestämmer förbehållsbelopp vid införsel. Hos kronofogdemyndigheten måste alltså under alla förhållanden finnas kompetens och rutiner för beräkningen.

Jag anser att det skulle innebära vissa fördelar från resurs- och samordningssynpunkt att låta kronofogdemyndigheten besluta om förbehållsbelopp också i fråga om avdrag för kvarstående skatt. Av främst administrativa skäl är jag emellertid inte beredd att nu föreslå att denna arbetsuppgift förs över i sin helhet till kronofogdemyndigheten. Om införsel pågår vid den tidpunkt när avdrag för kvarstående skatt skall göras bör dock det förbehållsbelopp som har bestämts i införselbeslutet gälla också i fråga om skatteavdraget. Gör den skattskyldige ansökan hos skattemyndigheten om fastställande av förbehållsbelopp bör skattemyndigheten under den aktuella perioden överlämna ansökan till kronofogdemyndigheten i stället för att meddela beslut om förbehållsbelopp. Kronofogdemyndigheten får på det sättet också möj-

lighet att beakta eventuella ändringar i den skattskyldiges ekonomiska förhållanden genom att ändra införselbeslutet.

Det föreslås inte nu någon ändring av den metod som för närvarande används för att bestämma förbehållsbeloppet. Mot bakgrund bl. a. av de effekter på 1991 års levnadskostnader som kan väntas till följd av skattereformen kan det emellertid finnas skäl att i annat sammanhang återkomma till frågan.

Förslaget föranleder, såvitt gäller KL, ändringar i 50 §, 52 § 1 mom. och ett slopande av punkt 1 av anvisningarna till 50 §. I SIL påverkas 9 § och 11 § 1 mom. I fråga om UBL föranleder förslaget ändringar i 41 § 2 mom. samt ett slopande av anvisningarna till 41 §. Även i 15 kap 9 och 14 §§ utsökningsbalken vidtas vissa ändringar. En ny bestämmelse, 6 a §, föreslås dessutom införd.

I denna fråga har jag haft samråd med chefen för justitiedepartementet.

### 5.7.2 Extra avdrag för sjukdomskostnader

**Mitt förslag:** Möjligheterna till extra avdrag för sjukdomskostnader avskaffas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Enbart *riksförsäkringsverket* tar upp frågan och tillstyrker förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Utöver de nyss redovisade reglerna om extra avdrag vid existensminimum finns även möjlighet till ett särskilt extra avdrag för nedsatt skatteförmåga på grund av långvarig sjukdom, olyckshändelse m.m. (50 § 2 mom. KL och 9 § 2 mom. SIL). Avdraget är maximerat till 10 000 kr.

Tillämpningen av dessa regler utgör ett komplicerande inslag i skattesystemet och innefattar, i likhet med vad som gäller om existensminimireglerna, bedömningar som knappast lämpar sig för skattemyndigheter. De nuvarande svårigheterna kan bl.a. illustreras av RSV:s anvisningar i ämnet (RSV Dt 1988:22), som innehåller en viss lägre gräns för vad som bör anses som merkostnad och till vilka belopp merutgifterna kan anses uppgå vid olika slag av sjukdomar. I anvisningarna anges vidare bl. a. att merutgifterna bör reduceras om inkomsten överstiger vissa belopp. Härtill kommer att det behövs utredning t. ex. om i vilken mån vissa utgifter helt eller delvis ersatts från försäkringskassan eller annat håll samt om s. k. skattefria sidoinkomster. Till sammantaget kan utfallet av dessa regler och anvisningar medföra kraftiga tröskeleffekter och olikformigheter.

Mot denna bakgrund och då sjukdomskostnader inte främst utgör frågor som har samband med taxeringen anser jag att det extra avdraget bör avskaffas.

Förslaget föranleder ändringar i 50 § och 52 § 1 mom. KL. Vidare påverkas 9 § och 11 § 1 mom. SIL.



**Mitt förslag:** Den som uppbär inkomst på grund av utlandstjänstgöring skall undantas från beskattning i Sverige för inkomsten om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och om inkomsten beskattats i verksamhetslandet. Skattebefrielse medges dessutom i vissa fall när anställningen och vistelsen varat minst ett år i samma land.

**RINK:s förslag:** Ettårsregeln slopas. I övrigt överensstämmer förslaget med mitt.

**Remissinstanserna:** *Svenska Revisorsamfundet SRS* tillstyrker förslaget. *Näringslivets skattedelegation* tillstyrker att kravet på fast driftsställe tas bort och att ettårsregeln avskaffas. Delegationen kan dock inte godta kravet på faktisk beskattning i verksamhetslandet på grund av att detta skulle medföra tillämpningsproblem och orättvisor. Delegationen föreslår att kravet på beskattning slopas, alternativt att en definitiv källskatt med reducerad skattesats införs för inkomst vid utlandstjänstgöring som varar minst sex månader.

**Skälen för mitt förslag:** En fysisk person som är bosatt i Sverige är i princip skattskyldig här för all inkomst, oavsett varifrån den härrör. I 54 § första stycket f KL görs under vissa förutsättningar undantag från denna huvudregel. En person som uppbär inkomst vid utlandstjänstgöring undantas från beskattning i Sverige för denna inkomst om tjänstgöringen pågått minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftsställe i det land där arbetet utförs. Den som inte är anställd hos sådan arbetsgivare befrias ändå från skatt i Sverige på inkomst från utlandstjänstgöring om vistelsen och anställningen varat minst ett år i ett och samma land. Särskilda regler om befrielse gäller för anställda ombord på utländska fartyg. De nuvarande reglerna om befrielse från svensk skatt vid tjänstgöring utomlands trädde i kraft 1 juli 1985 och ersatte den tidigare s. k. ettårsregeln som gällt sedan år 1967.

Skälen för att införa den tidigare ettårsregeln var att man härigenom på ett enkelt sätt kunde förhindra att den skattskyldige skulle bli beskattad för samma inkomst både i Sverige och i det land där arbetet utfördes och att man på så sätt kunde förenkla det praktiska taxeringsarbetet och dessutom ge den enskilde möjlighet att klart bedöma sin skattesituation. Dessa skäl äger alljämt giltighet. Däremot syftar inte reglerna om skattefrihet för lön vid utlandstjänstgöring till att subventionera svensk export av varor och tjänster vilket ibland har hävdats.

I avsaknad av bestämmelser om skattebefrielse för inkomst vid utlandstjänstgöring skulle inkomsten beskattas i Sverige. Därefter skulle undanröjande av dubbelbeskattning ske antingen med undantagande- eller avräkningsmetoden beroende på dels om det aktuella landet är ett land med vilket Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal eller inte, dels vilken metod som föreskrivits i avtalet om sådant finns.

Nuvarande regler, som var avsedda att förenkla förfarandet i de fall den

skattskyldige visserligen var utomlands mindre än ett år men ändå så länge att skattskyldighet uppkom i verksamhetslandet, har emellertid visat sig svåra att tillämpa med hänsyn till kravet på att arbetsgivaren skulle bedriva rörelse från fast driftställe i tjänstgöringslandet. Detta krav har lett till att regeln inte varit möjlig att tillämpa i ett stort antal fall där den skulle inneburi en förenkling för såväl den skattskyldige som skattemyndigheterna. Eftersom de skäl som anfördes för införandet av sexmånadersregeln kvarstår bör en regel av detta slag behållas men modifieras utifrån de erfarenheter som vunnits vid tillämpningen.

De problem som kravet på anställning hos arbetsgivare som bedriver rörelse från ett fast driftställe i tjänstgöringslandet orsakat såväl skattemyndigheterna som de skattskyldiga och deras arbetsgivare motiverar att detta krav tas bort. Med hänsyn till att det är fråga om i Sverige bosatta personer som är oinskränkt skattskyldiga här bör skattebefrielse medges endast då skattskyldighet för samma inkomst uppkommer också i ett annat land. Det är vidare angeläget att den beskattningsrätt som kan ha tillagts Sverige i dubbelbeskattningsavtal också kan utnyttjas. Kravet på att arbetsgivaren skall bedriva näringsverksamhet från fast driftställe bör därför ersättas av ett krav på faktisk beskattning i verksamhetslandet.

En sådan regel är mera lätthanterlig för den skattskyldige eftersom den endast rör beskattningen av hans egen inkomst. Av den skattskyldige bör krävas att han visar kvitto eller intyg på att beskattning sker i utlandet på samma sätt som vid yrkande om avräkning av utländsk skatt. Ett sådant intyg eller kvitto tillsammans med anställningsavtal som visar att anställningen utomlands varat eller kommer att vara minst ett halvår bör kunna utgöra underlag för ett jämningsbeslut i Sverige. En sexmånadersregel utformad på detta sätt bör bli lättadministrerad för skattemyndigheterna som därigenom slipper arbetet med undanröjande av dubbelbeskattning.

Det nu redovisade villkoret för skattefrihet i Sverige efter sex månaders arbete utomlands är så utformat att det täcker de allra flesta fall där det är rimligt att medge skattefrihet. Emellertid finns det fall då verksamhetslandet inte beskattar personer som inte är bosatta i detta land för löneinkomst som intjänats där. Vidare är lön till biståndsarbetare ofta undantagen från beskattning i biståndslandet genom bestämmelser i proceduravtal. Härtill kommer fall då verksamhetslandet avstått från beskattning för att stimulera vissa specialister t.ex. läkare, forskare och lärare att ta anställning där. I många fall beskattas inte heller sådan verksamhet som bedrivs av präster och missionärer. I de angivna fallen skulle en svensk beskattning motverka syftet med den skattebefrielse som givits av verksamhetslandet samt försvåra svensk verksamhet i detta land. Därför föreslås att skattebefrielse skall kunna medges i Sverige vid en anställning och vistelse utomlands som varat minst ett år i ett och samma land även om beskattning inte skett i verksamhetslandet under förutsättning att denna skattefrihet beror antingen på att landet i fråga saknar bestämmelser för beskattning av löneinkomst till utländska arbetstagare eller att inkomsten undantagits från beskattning i detta land genom lagstiftning eller beslut i administrativ ordning. Det ankommer därvid på den skattskyldige att visa att han blivit skattebefriad genom be-

stämmelse i intern lagstiftning eller avtal eller genom beslut om skattebefrielse som myndighet i verksamhetslandet bemyndigats att utfärda. Med avtal avses här t.ex. proceduravtal som ingås med biståndsländer eller avtal med statshandelsländer.

Ettårsregeln i sin nuvarande utformning är inte tillämplig beträffande anställda i stat och kommun eftersom en stat enligt internationell praxis får beskatta sina egna anställda oavsett var arbetet utförs. Någon ändring föreslås inte i detta avseende. Den föreslagna sexmånadersregeln blir däremot tillämplig även i fråga om offentliganställda i den mån de beskattats i verksamhetslandet vilket ofta är fallet när arbetet utförts i samband med rörelse som bedrivs av en stat.

Anställda ombord på danskt, norskt eller svenskt luftfartyg omfattas varken av sexmånadersregeln eller av ettårsregeln eftersom utlandsstationerad personal anställd vid SAS i annat fall skulle helt undgå skatt på sin lön vid tjänstgöring i länder med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal och där beskattningrätten uteslutande tillagts Sverige.

När det gäller antalet tillåtna hembesöksdagar och övriga uppehåll i vistelsen samt vilka avbrott i utlandsvistelsen som kan accepteras utan att sexmånadersregeln sätts ur spel bör nuvarande regler fortfarande gälla.

I fråga om anställda ombord på utländska fartyg föreslås för närvarande ingen ändring i gällande regler.

I övergångsbestämmelserna till gällande regler om skattebefrielse vid utlandstjänstgöring gavs den tidigare ettårsregeln fortsatt giltighet utan begränsning i tiden. Med hänsyn till att det inte längre föreligger några sakliga skäl för fortsatt tillämplighet av denna övergångsbestämmelse föreslår jag att möjligheten att tillämpa den äldre ettårsregeln slopas vid utgången av år 1992.

Förslagen föranleder ändringar i 54 § KL, i punkt 3 av anvisningarna till nämnda paragraf och i de nämnda övergångsbestämmelserna.

### 6.1 Allmänt

Jag har tidigare (avsnitt 3) redovisat mina allmänna överväganden i fråga om reformeringen av kapitalbeskattningen. Det finns anledning att påminna om vikten av att beskattningen av kapital utformas enhetligt och likformigt. RINK:s förslag går dessa krav till mötes i betydande utsträckning och utgör därmed ett gott underlag för reformlagstiftningen på kapitalområdet.

Samtidigt vill jag redan här understryka att det finns gränser för hur långt enhetligheten och likformigheten kan drivas. På ett antal punkter har även RINK funnit det nödvändigt att föreslå avsteg från de ekonomiskt korrekta lösningarna. I det fortsatta beredningsarbetet har uppkommit behov av ytterligare justeringar av det slaget. En återkommande konflikt i det sammanhanget uppstår vid avvägningen mellan kravet på ekonomiskt riktiga lösningar och kravet på enkla och lättillämpade regler. På andra punkter har konflikten en annan karaktär. Jag tänker t.ex. på den av kommittén föreslagna portföljmetoden för aktievinstbeskattningen. Det förslaget har enligt min mening uppenbara fördelar från tillämpnings- och effektivitetssynpunkt. Remisskritiken har emellertid varit synnerligen omild och gått ut på att metoden innebär sådana avvikelser från traditionella beskattningsprinciper att jag inser att det inte nu skulle gå att få nödvändig förståelse för en sådan omläggning.

Ett annat område där jag funnit det nödvändigt att frånga RINK:s förslag gäller utformningen av avdragsbegränsningarna inom inkomstslaget. De förändringar som jag föreslår i det avseendet innebär tyvärr en ökad komplexitet i beskattningen. En del av fördelarna med att beskatta kapitalinkomsterna i ett inkomstslag går därigenom förlorade. Jag är ändå övertygad om att det föreslagna systemet på ett helt annat sätt än dagens kommer att innebära den effektiva kapitalbeskattning som är en förutsättning för att målen med skattereformen skall uppnås.

Den nya kapitalbeskattningen bygger på att alla kapitalinkomster skall beskattas likformigt i ett inkomstslag som också utgör en förvärvskälla. Skillnaderna i skattemässig behandling mellan löpande inkomster och vinster tas bort. De nuvarande reavinstberäkningsreglerna ändras så att i princip hela den nominella vinsten beskattas. Direkt och indirekt sparande träffas av en likvärdig beskattning. En viss förmånsbehandling av pensionssparande och allemanssparande behålls dock.

Av bostadspolitiska skäl föreslås också begränsningar i skatteuttaget vid försäljningar av privatbostäder. Genom särskilda schablonregler blir skatten för permanentbostäder högst 9 % och för övriga privatbostäder högst 18 % av försäljningspriset.

Sammanföringen av kapitalinkomsterna till ett inkomstslag innebär också vidgad avdragsrätt för reaförluster och ränteutgifter. Som jag redovisar i det följande införs dock nya avdragsbegränsningar för att upprätthålla en faktisk likformighet i beskattningen och förhindra skatteanpassningsåtgärder.

### 6.2.1 Skatteberäkningen

**Mitt förslag:** Den 30-procentiga skatten på kapitalinkomster tas ut i form av en separat statlig inkomstskatt. Underskott i inkomstslaget ger rätt till skattereduktion med 30 % mot andra inkomster men får inte sparas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Vid sidan av de skilda synpunkter som remissinstanserna för fram i fråga om beskattningens nominella karaktär och nivån på skatteuttaget riktas inga avgörande invändningar mot att beskattningen ges formen av en separat statlig skatt med proportionell skattesats. *Kammarrätten i Göteborg* och flera organisationer anser att ett underskott i kapital bör kunna sparas mot framtida skatter för att inte beskattningen skall bli oskälig vid t.ex. en utlandsvistelse.

**Skälen för mitt förslag:** I avsnitt 3 har jag redovisat mitt förslag att nominellt beräknade kapitalinkomster skall beskattas med en proportionell statlig skatt på 30 %. Här vill jag bara kortfattat uppehålla mig vid de grundläggande dragen i den valda beskattningsmodellen.

I det nya skattesystemet kommer kapitalinkomsterna således att beräknas för sig och normalt beskattas med 30 %. Kapitalinkomstskatten läggs sedan samman med den skattskyldiges övriga skatter. På motsvarande sätt får 30 % av ett underskott i inkomstslaget kapital räknas av från statlig och kommunal inkomstskatt samt skogsvårdsavgift och fastighetsskatt samma beskattningsår. Jag delar också RINK:s uppfattning att det – framför allt av förenklingsskäl – inte bör vara möjligt att spara underskott för avräkning under senare beskattningsår. De situationer som föranlett remisskraven på möjligheter att spara underskott är inte av det slaget att de bör leda till ett annat ställningstagande i den frågan.

### 6.2.2 Grundavdrag och sparavdrag

#### *Grundavdrag*

**Mitt förslag:** Grundavdrag medges inte från inkomst av kapital.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget godtas av de flesta remissinstanserna. Bl.a. *Svenska sparbanksföreningen* avstyrker förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Fysiska personer har rätt till kommunalt resp. statligt grundavdrag från den taxerade inkomsten (48 § KL och 8 § SIL). Avdraget är för närvarande 10 000 kr. men föreslås nu bli relaterat till inkomsten (avsnitt 4).

RINK föreslår att grundavdraget skall vara förbehållet inkomst av tjänst och inkomst av aktiv näringsverksamhet. Förslaget skall ses mot bakgrund

av att nuvarande regler i betydande utsträckning utnyttjas för att undvika beskattning av kapitalinkomster. Det är vanligt att föräldrar av skatteskal för över kapital till sina barn. Varje barn kan därvid utnyttja grundavdraget. Den överförda egendomen kan föräldrarna använda för barnens underhåll. Förslaget syftar till att motverka den olikformighet i beskattningen som är följden av ett sådant förfarande.

Jag gör samma överväganden som RINK och föreslår därför att grundavdrag inte skall medges från inkomst av kapital.

RINK har föreslagit att den som betalar ut räntor och utdelningar skall betala in preliminär skatt för inkomsterna. Förslaget innebär dessutom att taxering får ske utan deklaration med ledning av kontrolluppgift av dem som enbart har ränteinkomster och annan utdelning för vilken preliminär skatt skall betalas in. Slopandet av grundavdrag från kapitalinkomster medför under sådana förutsättningar inte någon nämnvärd ökning av antalet deklara-tionsskyldiga. Denna uppbördsfråga kräver emellertid ytterligare överväganden och jag avser därför att återkomma i saken.

#### *Sparavdrag*

**Mitt förslag:** Det s.k. sparavdraget i inkomstslaget kapital slopas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Remissutfallet är blandat men övervägande positivt. TCO, Sveriges Föreningsbankers Förbund och Svenska sparbanksföreningen motsätter sig förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** I syfte att stimulera sparande och förenkla taxeringsarbetet infördes fr.o.m. taxeringsåret 1957 ett extra avdrag under inkomst av kapital. Avdraget kom att kallas sparavdrag och utgjorde ursprungligen 100 kr. för ensamstående resp. 200 kr. för sambeskattade. Beloppen har under åren höjts i olika omgångar. Vid 1987 års taxering blev avdragsrätten individuell. Det innebär att en make inte kan använda den andre makens outnyttjade avdrag. Samtidigt höjdes avdragsbeloppet till 1 600 kr. (prop. 1984/85:180, SkU 60, rskr. 375, SFS 1985:405). Sparavdraget regleras i 39 § 3 mom. KL.

Sparavdraget för med sig en bristande neutralitet i beskattningen. Den föreslagna låga beskattningsnivån på 30 % i inkomstslaget kapital utgör ytterligare ett skäl att ta bort avdraget. Beskattningsnivån innebär i sig en påtaglig stimulans för sparandet. Sparavdraget bör därför avskaffas. Jag noterar därvid att flertalet remissinstanser inte haft något att erinra mot RINK:s förslag att ta bort avdraget.

#### **6.2.3 Avdragsbegränsning för reaförluster**

**Mitt förslag:** Reaförluster skall enligt huvudregeln vara avdragsgilla till 70 %.

**RINK:s förslag:** Utredningens förslag till huvudregel överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** TCO godtar förslaget men anför att reaförluster egentligen endast borde kunna kvittas mot reavinster. Övriga remissinstanser som yttrat sig i frågan är över lag negativt inställda. Näringslivets organisationer, STU samt företrädare för bl.a. revisorer och banker uppger att förslaget försvårar riskkapitalförsörjningen för nystartade verksamheter och småföretag.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt nuvarande regler är reaförluster avdragsgilla mot reavinster under förluståret och följande sex år. Förlusterna får således inte kvittas mot andra inkomster. Utöver denna allmänna kvittningsbegränsning finns särskilda kvittningsbegränsningar bl.a. för reaförluster på premieobligationer.

Reaförluster är i huvudsak avdragsgilla med samma andel som motsvarande reavinster beskattas. Avdragsrätten för lös egendom som beskattas enligt 35 § 4 mom. KL trappas således ner från 100 %, via 75, 50 resp. 25 % till vägrat avdrag när egendomen innehafts i mer än fem år.

För aktier och andra finansiella instrument som beskattas enligt 35 § 3 mom. KL har nyligen införts regler som ytterligare begränsar rätten till avdrag för reaförluster. Sådana reaförluster är avdragsgilla till 50 % oavsett innehavstid, medan vinster beskattas till 100 % upp till två års innehavstid och först därefter till 50 %. Tidigare gällde samma procentsatser för vinster resp. förluster. Innan ändringarna gjordes kom de formellt symmetriska reglerna i stor utsträckning att ge upphov till ett asymmetriskt beskattningresultat (faktisk asymmetri) genom kvittning av reaförluster på yngre aktier mot vinster på äldre aktier.

När fastigheter säljs är endast nominella reaförluster avdragsgilla. Det innebär att anskaffningsvärdet inte får räknas upp med hänsyn till inflationen vid beräkning av reaförlust.

Om reaförluster är avdragsgilla med samma andel som reavinster beskattas kan de skattskyldiga "plocka russinen ur kakan" genom att tidigt sälja egendom som minskat i värde och vänta med att sälja egendom med god värdestegring. Genom denna enkla typ av skatteanpassning skjuts reavinstbeskattningen upp och den skattskyldige får därmed en räntefri skattecredit. Sätts detta förfarande i system uppkommer beskattningseffekter som strider mot målet om en likformig beskattning och en begränsning av möjligheterna till skatteanpassning.

En förhållandevis enkel metod att motverka skatteanpassning av nämnda slag är att medge avdrag för endast en del av reaförlusten. Enligt min mening är RINK:s förslag väl avvägt och kan inte antas i nämnvärd utsträckning försvåra företagens riskkapitalförsörjning. Jag föreslår att avdrag som huvudregel medges för 70 % av reaförlust.

För marknadsnoterade aktier o.d. bör dock reaförluster få kvittas fullt ut mot reavinster (avsnitt 6.5.4).

Bestämmelserna om en generell avdragsbegränsning för reaförluster finns i förslaget till 3 § 2 mom. fjärde stycket SIL.

Den skattemässiga behandlingen av reaförluster på marknadsnoterade

fordringar och på personligt lösöre behandlar jag i annat sammanhang (avsnitten 6.6.3 och 6.9.3).

#### 6.2.4 Förlust på konkursaktier m.m.

**Mitt förslag:** Total och slutgiltig förlust på aktier m.m. vid bolags upplösning efter konkurs eller likvidation jämförelsesvis med avyttring. Det samma gäller när en option blivit värdelös på grund av att tiden för att utnyttja optionen löpt ut.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt, men är utformat som en generell utvidgning av avyttringsbegreppet.

**Remissinstanserna:** Förslaget har fått ett positivt mottagande. Några remissinstanser pekar dock på brister i den lagtekniska utformningen av förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Den s.k. realisationsprincipen innebär att beskattning sker först när en inkomst har realiserats genom en avyttring och inkomstens storlek kan beräknas med tillräcklig säkerhet. Vid en försäljning är detta fallet då försäljningsintäkten kan beräknas på grundval av ett bindande avtal.

Vinster på värdestegring realiserar vid avyttringen av egendomen. Med avyttring avses köp, byte eller därmed jämförliga överlåtelse (prop. 1967:153 s. 42). Det saknas dock en reglering i lag av denna innebörd av begreppet. Avgörande för om en avyttring skett är att egendomen eller en del av egendomen definitivt avhålls ägaren. Av rättspraxis framgår att en avyttring i vissa fall ansetts föreligga även när egendomen utslöcknar utan att den byter ägare (RÅ 1938 ref 11, RN 1971 1:2, RÅ 1977 ref 39 och RÅ 84 1:60). Enligt punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL behandlas upplåtelse för all framtid mot engångsersättning som avyttringar. Det är vidare oklart om en avyttring föreligger då en aktierätt upphör genom aktiebolagets konkurs. I regeringsrättens avgörande RÅ 1940 Fi 541 vägrades avdrag för reaförlust på aktier i ett aktiebolag som under beskattningsåret avträtt sin egendom till konkurs. Det har därför i allmänhet ansetts att sådan förlust aldrig kan bli avdragsgill, vilket i sin tur har medfört att aktier i dessa situationer sålts till symboliska köpeskillingar för att avdragsgilla förluster skall uppkomma. Handeln med aktier i konkursbolag har i vissa fall haft stor omfattning.

Enligt min mening är det otillfredsställande med regler som framtvingar en sådan konstlad handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument. Jag anser därför att instrumenten skall anses avyttrade i dessa förlustfall. Förlusten bör dock vara slutgiltig. En sådan avdragsgill reaförlust bör därför anses uppkomma först när ett aktiebolag upplösts genom konkurs eller likvidation. Vid konkurs som avslutas utan överskott är bolaget upplöst i och med att konkursen avslutas. När en likvidator har förordnats knyts tidpunkten för upplösningen till slutredovisningen. Om utdelning erhållits bör det finansiella instrumentet anses avyttrat för det utdelade beloppet.

På motsvarande sätt bör avyttring anses föreligga när optioner blir värde-



lösa då tiden för att utnyttja dem löpt ut. Däremot bör inte utlåning av egendom för blankning anses som avyttring (jfr avsnitt 6.5.10).

**RINK:s förslag** till ett utvidgat avyttringsbegrepp som omfattar de aktuella fallen har kritiserats från lagtekniska utgångspunkter av några remissinstanser. Mitt förslag till allmän definition av begreppet avyttring är inte avsett att innebära någon ändring i gällande rätt. Utöver den allmänna regeln föreslår jag uttryckliga bestämmelser för de fall jag nyss behandlat.

De nya bestämmelserna finns i förslaget till 24 § 2 mom. första stycket SIL.

### 6.2.5 Verkliga förluster m.m.

**Mitt förslag:** Avdrag för reaförluster medges endast om det uppkommit en verklig förlust. En förlust som beror på att egendom sålts till underpris eller att säljaren övertagit en hyreslägenhet e.d. skall inte vara avdragsgill.

**RINK:s förslag:** Innehåller inte någon allmän regel om underprissättning. Däremot föreslås en uttrycklig regel om hänsynstagande till värdeöverföringar från den avyttrade egendomen. I övrigt överensstämmer förslaget i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget tillstyrks av de remissinstanser som särskilt tagit upp frågan. RSV efterlyser ett ställningstagande till frågan hur saken skall bedömas om en närstående – och inte den som avyttrat en privatbostadsfastighet – får hyresrätten. RSV vill också gå längre och beskatta en beräknad vinst när en hyresrätt använts som betalning. Några har påpekat att lagtexten är svårförståelig.

**Skälen för mitt förslag:** Rättstillämpningen i dag kännetecknas i stort sett av en realistisk bedömning av olika transaktioners direkta ekonomiska innebörd där frågan om värdering av vederlag ofta har en avgörande betydelse. Förhållandena kan sammanfattningsvis beskrivas på följande sätt.

Som skattepliktig intäkt räknas varje form av vederlag. KL innehåller vissa regler för värdering av försäljningsintäkten. I 42 § KL finns regler för beräkning av värdet av naturaförmåner. Värderingsnormen är ortens pris. Även om reglerna inte direkt syftar på vederlag som erhålls som kapitalavkastning eller köpeskilling får den i 42 § uttryckta värderingsnormen anses ha generell giltighet vid inkomstbeskattningen. I punkt 3 av anvisningarna till 35 § KL finns regler för en schabloniserad beräkning av intäkten när egendom avyttrats mot vederlag i form av livsvarig livränta. Livräntans kapitalvärde skall beräknas med hjälp av de tabeller som finns i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Vid inkomstbeskattningen värderas i praxis vederlag till sitt marknadsvärde. Som exempel härpå kan anges värderingen av räntefria skuldebrev när dessa erhållits som vederlag vid egendomsförsäljning. Försäljningsintäkten har i dessa fall beräknats utifrån reversens nuvärde vid överlåtelse tillfället (RÅ 1987 ref 102). I avgörandena RÅ 1987 ref 89 I och II har regeringsrätten uttalat att en hyresrätt till en bostadslägenhet inte skall äsättas något

värde vid beräkning av reavinst och reaförlust. Bedömningen innebär knappast ett avsteg från marknadsvärderingsnormen utan beror på att en hyresrätt till bostadslägenhet enligt 12 kap. 65 § jordabalken inte får överlätas mot vederlag.

Värdet på de vid vinstberäkningen avdragsgilla omkostnaderna för egendomens anskaffning och förbättring beräknas likaså med utgångspunkt från marknadsvärdet på det vederlag som lämnats vid förvärvet. Exempelvis har anskaffningskostnaden för aktier förvärvade genom kvittning mot räntefria reversfordringar ansetts vara reversernas efter marknadsränta diskonterade värde vid tidpunkten för aktieförvärvet (RÅ 1986 ref 48). Däremot kan konstateras att det vid rättstillämpningen ibland förelegat svårigheter att fördela ett anskaffningsvärde mellan olika tillgångar samt förbrukning av anskaffningsvärde. Som exempel kan nämnas RÅ 83 1:77 där anskaffningsvärdet för ett skuldebrev och en optionsrätt som förvärvades tillsammans enbart hänfördes till skuldebrevet. Resultatet härav blev att skuldebrevet kunde säljas omedelbart med en avdragsgill reaförlust som följd och att detta värde i stället kom att beskattas som en reavinst på optionsrätten när denna avyttrades. Genom lagstiftning har rättsläget i detta fall ändrats, så att anskaffningsvärdet fördelas på skuldebrevet och optionsrätten (punkt 2 b tionde stycket av anvisningarna till 36 § KL, jfr avsnitt 6.5.7). Avgörandena RÅ 1986 ref 52 och 104 är exempel på att regeringsrätten ansett att man enligt reglerna i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet vid beräkningen av anskaffningsvärde på aktier inte skall beakta att den skattskyldige har erhållit skattefri utdelning på aktierna resp. övertagit tillgångar till bokförda men inte marknadsmässiga värden. Detta skall däremot beaktas vid resultatberäkning i inkomstslaget rörelse när organisationsaktier o.d. säljs. Reglerna har bl.a. skapat möjlighet för aktiebolag att efter förvärv av annat aktiebolag med utdelningsbara vinstmedel företa skattefri utdelning av vinstmedlen och därefter erhålla en fiktiv men avdragsgill reaförlust vid avyttring av bolaget.

Det förslag som remitterades till lagrådet innehöll en bestämmelse om att värdeöverföringar från den avyttrade egendomen skulle beaktas vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Bestämmelsen tog sikte på fall där den avyttrade egendomen före avyttringen har tömts på substans. Innebörden av förslaget var att det även i inkomstslaget kapital vid vinst- och förlustberäkningar skulle göras sådana bedömningar som i dag skall ske om avyttringen redovisas i inkomstslaget rörelse.

*Lagrådet* har ställt sig kritiskt till utformningen av bestämmelsen och har avstyrkt förslaget i denna del. Lagrådet har ifrågasatt om en lagreglering på denna punkt verkligen är påkallad och har därvid uttalat att mycket talar för att praxis, under de nya förutsättningar som skapas genom skattereformen, kommer att finna sig oförhindrad att tillämpa de principer som följts vid rörelsebeskattningen också vid reavinstbeskattningen.

Med hänsyn härtill lägger jag inte nu fram något förslag om en särskild regel för hänsynstagande till värdeöverföringar. Jag tar därvid fasta på lagrådets uttalande om möjligheten att i rättstillämpningen beakta de aktuella värdeöverföringarna. Har den avyttrade egendomen i något skede tömts på substans utan beskattningskonsekvenser kan alltså en reavinstberäkning

som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras för värdeöverföringen.

Jag vill också framhålla det angelägna i att det sker en realistisk värdering av intäkter och kostnader vid kapitalbeskattningen, bl.a. för att förhindra att det tillskapas fiktiva reaförluster. När försäljningsintäkten resp. de avdragsgilla kostnaderna bestäms skall varje form av vederlag som erhållits vid försäljningen resp. lämnats vid förvärvet beaktas. Det bör också påpekas att avdrag för reaförlust medges endast om förlusten har onerös grund (jfr RÅ 1985 Aa 204).

I det till lagrådet remitterade förslaget fanns en bestämmelse om att avdrag för reaförlust medges endast när förlusten är definitiv. En sådan regel innebär att avdrag medges endast om egendomen har frångått den skattskyldige på ett sådant sätt att det inte finns någon beaktansvärd möjlighet till ytterligare betalning eller att egendomen åter skall få ett värde för honom. På *lagrådets* inrådan fogas bestämmelsen till reglerna om skattskyldighetens inträde i 24 § 4 mom. SIL.

En motsvarighet till den särskilda regeln om fiktiva reaförluster vid fastighetsöverlåtelser till närstående i nuvarande punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL har i lagrådsremissen förts in i 24 § 3 mom. SIL. *Lagrådet* har konstaterat att bestämmelsen fått en avfattning som är snävare än dess syfte. I enlighet med vad lagrådet anfört föreslår jag att bestämmelsen får en utformning som mer generellt ger uttryck för principen att en realisationsförlust som uppkommer på grund av en avsiktlig underprissättning inte är avdragsgill.

Det är inte ovanligt att en realisationsförlust beror på att en villa avyttras till ett förhållandevis lågt pris i samband med att säljaren får överta en hyreslägenhet. Av skäl som redovisats i det föregående åsätts inte en sådan hyresrätt något värde trots att hyresrätten i realiteten har givits ett värde vid förhandlingen mellan köpare och säljare. En förlust i samband med en sådan affär kan därför i viss mening sägas vara fiktiv. Det är därför erforderligt med en regel som innebär att avdrag inte skall medges när förlusten uppkommit genom att försäljningspriset understiger marknadsvärdet för villafastigheten och säljaren eller någon honom närstående utöver köpeskillingen erhåller en hyresrätt i utbyte mot villan.

En regel av detta innehåll anser jag vara ett utflöde av en mera allmän princip avseende förluster. Den nya bestämmelsen bör därför ges ett generellt innehåll och avse varje rättighet eller förmån som har ett faktiskt ekonomiskt värde för den skattskyldige eller någon honom närstående men som av särskilda skäl inte skall åsättas något värde vid en reavinstberäkning.

Bestämmelserna för dessa fall skulle i och för sig kunna sträcka sig längre och även avse vinster på det sätt RSV förordar. Saken har berörts av RINK och jag delar den i betänkandet framförda uppfattningen att en så långtgående bestämmelse är svårförenlig med den bakomliggande regleringen i jordabalken.

Jag vill i detta sammanhang ta upp ytterligare en fråga. RINK har behandlat frågan om det behövs särskilda regler avsedda för de fall beteckningarna på vissa betalningar eller transaktioner inte korrekt återger deras reella innebörd. I praxis bedöms transaktioner efter sin verkliga innebörd även om de getts en annan beteckning. Jag delar därför RINK:s bedömning att det inte krävs någon särskild lagregel för dessa fall. Det kan vara nog att här erinra

om att transaktionernas verkliga innebörd skall läggas till grund för bedömningarna.

En annan situation – där en särskild lagregel inte heller torde vara nödvändig – är när egendom förvärvas till pris över marknadsvärdet. Överprisdelen kan beroende på omständigheterna vara en gåva eller t.ex. ett vederlag för en annan prestation. I regeringsrättens avgörande RÅ 80 1:57 ansågs vad en far vid förvärv av aktier från sin dotter erlagt utöver vid denna tidpunkt gällande börsvärde vara betalning av gåvo- eller skadeståndskaraktär och betalningen fick således inte räknas in i sin helhet i hans anskaffningsvärde för aktierna.

### 6.2.6 Skattskyldighetens inträde

**Mitt förslag:** Skattskyldighet för reavinster skall inträda redan vid avyttringstidpunkten. En anståndsmöjlighet införs för sådana fall där avyttringen är beroende av myndighets tillstånd eller liknande. Den s.k. belöpandeprincipen genomförs inte.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt utom när det gäller belöpandeprincipen. Förslaget innebär att om en räntebetalning skjutits upp skall under vissa förutsättningar skattskyldighet för räntan likväl inträda för det beskattningsår på vilket den belöper.

**Remissinstanserna:** När det gäller förslaget att avyttringen omedelbart skall utlösa reavinstbeskattning är remissutfallet blandat. *Kammarrätten i Stockholm*, *RSV* och *TCO* godtar förslaget. Andra – däribland *Svenska Revisorssamfundet SRS* och *lantbruksstyrelsen* – framhåller att anståndsreglerna måste ges en generös utformning. *SAF* och *Näringslivets skattedelegation* avstyrker förslaget och pekar på att nuvarande principer är väl inarbetade. Andra pekar på att förslaget kan leda till likviditetsproblem.

Förslaget avseende belöpandeprincipen har mött kritik. *Kammarrätten i Stockholm* ifrågasätter behovet av en särskild reglering av uppskjutna räntor. *RSV* tillstyrker i och för sig förslaget men pekar på det förhållandet att problemet med uppskjutna räntor inte kan vara påtagligt i ett system med proportionell kapitalbeskattning.

**Skälen för mitt förslag:** Kontantprincipen – som tillämpats alltsedan *KL:s* tillkomst när det gäller löpande kapitalinkomster och realisationsvinster – innebär att beskattning skall ske när kontant betalning uppbärs eller blir tillgänglig för lyftning. I fråga om kostnader innebär kontantprincipen att avdragsrätt inträder när betalning erläggs. Kontantprincipen modifieras i vissa fall genom reglerna om s.k. årsskiftesbetalningar. Jag återkommer till denna fråga (avsnitt 6.2.7).

Först behandlar jag frågan om skattskyldighetens inträde för reavinster.

Vid reavinstbeskattningen tillämpas den s.k. första kronans princip. Skattskyldighet inträder när köpeskillingen betalas eller blir tillgänglig för lyftning. Skattskyldigheten omfattar därvid hela reavinsten oavsett om endast en del av köpeskillingen erhållits eller hållits tillgänglig för lyftning.

I punkt 4 a av anvisningarna till 41 § *KL* finns ett särskilt undantag från

kontantprincipen. Regeln tar sikte på det fallet att den skattskyldige flyttar utomlands efter att ha avyttrat aktier eller andelar i ett svenskt företag utan att beskattning har skolat ske. I så fall skall intäkt på grund av avyttringen anses ha åtnjutits när flyttningen sker. Regelns syfte är att skattskyldighet skall inträda medan den skattskyldige alljämt är oinskränkt skattskyldig i Sverige. Anvisningspunkten innehåller också en särskild bestämmelse om s.k. tilläggsköpeskillingar i utflyttningsfallen. Om förhållandena är sådana att det vid taxeringen för utflyttningsåret inte gått att göra en slutlig vinstberäkning till följd av att köpeskillingens totala belopp varit beroende av en viss framtida händelse, skall tillkommande köpeskillning tas till beskattning när den blir tillgänglig för lyftning.

Den första kronans princip innebär att motsvarande situation – att inte hela köpeskillingen är känd när skattskyldighet inträder – också kan inträffa i andra fall än i utflyttningsfallen. Hur en sådan tilläggsköpeskillning skall behandlas är inte uttryckligen reglerat. Enligt praxis gäller att tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det år då beloppet blir tillgängligt för lyftning.

Beskattningen av kapitalvinster vid realisationstidpunkten motiveras inte uteslutande av hänsyn till den skattskyldiges betalningsförmåga. Också osäkerheten om värdestegringens storlek samt frågan om den blir bestående har betydelse.

Jag delar den av RINK framförda uppfattningen att likformighetsskäl talar för att skattskyldighet skall inträda redan vid avyttringstidpunkten. En anknytning av beskattningen till avyttringstidpunkten torde även underlätta kontrollen av att realiserade vinster deklarerats. En sådan förändring har tidigare diskuterats (prop. 1982/83:44) men inte genomförts. Den principiella utgångspunkten för en förändring är nu vid en genomgripande reform anorlunda än då detta förslag diskuterades. Normalt torde säljaren kunna kräva att erhålla tillräcklig betalning i anslutning till avyttringen för att kunna betala skatten. Betalningsförmåga kan även föreligga genom tidigare belåning av den sålda egendomen. Det bör även noteras att skattebetalningen enligt gällande uppbördsregler kan skjutas upp mer än ett år efter beskattningsårets utgång, men att det på grund av kvarskatteavgiftens höjd är lönsamt att erlägga skatten redan dessförinnan. Det kan antas att det normalt inte medför några svårigheter att skattskyldigheten inträder redan vid avyttringstidpunkten. Mitt förslag innebär alltså att skattskyldighet uppkommer vid avyttringstidpunkten.

En förutsättning för att en reavinst skall kunna beskattas är emellertid att vinstens storlek med tillräcklig säkerhet kan beräknas. I fall där köpeskillingens storlek beror av framtida händelse kan beskattningen helt eller delvis enligt gällande rättspraxis skjutas upp. Enligt min uppfattning är en förändring av denna praxis inte lämplig. En särskild regel som väsentligen skall motsvara gällande rätt i frågan bör därför införas. Av denna skall således framgå att skattskyldighet, helt eller delvis, i dessa fall inträder först då de omständigheter inträffat varom klarhet krävs för att beräkna reavinsten. En sådan ordning motiveras även av att svårigheter kan föreligga att erhålla betalningsförmåga för en sådan osäker vinst.

Enligt realisationsprincipen skall säljaren i huvudsak ha fullgjort sin prestation för att en intäkt skall anses realiserad. Detta anses exempelvis vid försäljning av varor i näringsverksamhet ske genom leveransen av varorna. Vid reavinstbeskattningen finns inte anledning att anknyta till tidpunkten för egendomens överlämnande. Den vinst som realiseras genom avyttringen är nämligen normalt inte till någon del beroende av prestationer som säljaren skall utföra därefter, utan beror i allt väsentligt på förändringar av egendomens marknadsvärde som säkerställts genom det bindande försäljningsavtalet. Enligt praxis (se RÅ 1950 ref 5 I) utgår man även vid vinstberäkningen från dagen för bindande avtal, exempelvis vid bestämmande av innehavstid.

I vissa situationer kan säljaren ha beaktansvärda svårigheter att betala skatt på reavinsten även då dess storlek är klar, beroende på att hela avyttringen är svävande då förvärvets giltighet är beroende av myndighetsbeslut (förvärvstillstånd, kommunalt förköp etc.). Denna situation föreligger huvudsakligen vid försäljningar av näringsfastigheter, men kan i vissa fall aktualiseras även vid försäljning av andra fastigheter. Betalningssvårigheter i sådana sammanhang kan beaktas genom att det i sådana fall ges möjlighet till anstånd med betalningen av skatten.

Den av RINK föreslagna anståndsregeln har getts en restriktiv utformning för att dess tillämpning endast skall behöva övervägas i de fall där verkliga betalningssvårigheter kan antas föreligga. Regeln bör – på sätt RINK föreslagit – endast gälla försäljning av fastigheter, bostadsrätter samt aktier och andelar i fåmansföretag, och anstånd bör bara medges i de fall det aktuella skattebeloppet är av någorlunda storlek. RINK:s förslag innebär att anstånd bör medges endast till den del skatten överstiger 20 000 kr. samt att anståndsbeloppet dessutom bör minskas med vad som uppburits i köpeskilling. Jag instämmer i dessa hänseenden med vad RINK föreslagit.

Anståndsreglerna bör enligt min uppfattning inte uteslutande avse fall när försäljningens bestånd är beroende av myndighetstillstånd. Även andra situationer – t.ex. en tvist huruvida säljaren var ägare till det sålda eller ej – bör omfattas av anståndsbestämmelserna i enlighet med vad RINK föreslagit.

Den allmänna bestämmelsen om kontantprincipen är placerad i 3 § 5 mom. första stycket SIL. Det bör också i anslutning till en sådan allmän bestämmelse finnas en motsvarighet till punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL. Här regleras frågan om rätt beskattningsår för ränta på bankkonton. Bestämmelsen om att avyttringstidpunkten är avgörande för reavinstbeskattningen och reglerna om de s.k. tilläggsköpeskillingarna återfinns i 24 § 4 mom. första och andra styckena SIL. Bestämmelserna om anstånd finns i förslaget till 48 § 5 mom. uppbördslagen (1953:272).

Att slopa den första kronans princip och att gå över till avyttringen som den beskattningsutlösande omständigheten leder till särskilda övergångsproblem. RINK har föreslagit övergångsregler (punkt 2 i övergångsbestämmelserna till SIL) som tar sikte på det fallet att en avyttring skett före ikraftträdandet och att betalning helt eller delvis sker först därefter. RINK:s förslag innebär att alla avyttringar av detta slag skulle tas till beskattning vid 1992 års taxering. En bestämmelse av detta slag är emellertid inte förenlig med

förbudet mot retroaktiv skattelag. Jag föreslår därför en annan övergångsbestämmelse som innebär att den första kronans princip kvarstår som den beskattningsutlösande omständigheten i dessa fall.

Vad härefter gäller beskattningen av den löpande kapitalavkastningen kan följande anföras.

Kontantprincipen innebär i fråga om räntor att skattskyldighet inträder när avkastningen blir tillgänglig för lyftning enligt avtalet med låntagaren. Avdragsrätt inträder – med två undantag – när räntan betalas. Enligt 41 § tredje stycket KL medges inte avdrag vid betalning av förskottsrenta. I stället fördelas räntan över låneperioden och avdrag medges under de år på vilka räntan belöper. Enligt punkt 2 av anvisningarna till 39 § KL inträder avdragsrätt för betalning av s.k. räntekompensation först då den "förvärvade" ränteintäkten förfaller till betalning. När det gäller tidpunkten för avdragsrätten ansluter beskattningstidpunkten till den intäkt som kostnaden är hänförlig till.

Avdragsrätten vid betalning av räntor är inskränkt i väsentliga avseenden. Avsikten är att förhindra icke önskvärd skatteplanering. Det är – på sätt som konstateras i RINK:s betänkande – dock alltså möjligt att skjuta upp mottagandet av en ränteintäkt för att därigenom erhålla en skattekredit. Jag kan visserligen i allt väsentligt ansluta mig till de resonemang som RINK lägger till grund för sitt förslag men får likväl intrycket att förslaget formats mer i ljuset av de nackdelar kontantprincipen fört med sig i nuvarande progressiva skattesystem än med hänsynstagande till effekterna av den föreslagna nya ordningen. De särskilda problem i samband med övergången till ett nytt system med lägre skatteuttag har också skjutits i förgrunden av RINK.

För egen del har jag mot den här bakgrunden tagit intryck av den remisskritik som sätter i fråga behovet av den reglering som RINK föreslagit. Den är krånglig – i fråga om underkursskuldebrev handlar det om utomordentligt komplexa bestämmelser – och det kan ifrågasättas om inte intresset för transaktioner av detta slag minskar när en förhållandevis låg proportionell kapitalbeskattning införs. Intresset för att skjuta upp ränteinkomster – t.ex. genom s.k. framtidskonton – torde i första hand ha betingats av själva övergången från ett system till ett annat. Jag har mot denna bakgrund stannat för att RINK:s förslag i denna del inte bör genomföras.

### 6.2.7 Årsskiftesbetalningar

**Mitt förslag:** Reglerna om årsskiftesbetalningar görs tvingande.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som yttrat sig i frågan är genomgående positivt inställda.

**Skälen för mitt förslag:** Reglerna om årsskiftesbetalningar finns i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. De innebär att i intäkter och kostnader kan deklarerats för det år de belöper på även om betalningen skett ett annat år. En förutsättning är emellertid att betalningen skall ha skett i nära anslutning till årsskiftet.

Av praxis (RÅ 1953 Fi 528) torde den slutsatsen kunna dras att betalningen skall ha skett senast den 15 januari för att årsskiftesreglerna skall vara tillämpliga och en motsvarande tidsgräns torde gälla för tiden före årsskiftet. I viss äldre praxis har reglerna inte tillämpats utan den skattskyldiges yrkande (RÅ 1973 ref 21) men tvekan råder i frågan efter regeringsrättens dom i RÅ 85 1:3 (årskort på SL). En annan oklarhet är huruvida intäkten eller kostnaden i sin helhet måste belöpa endast på beskattningsåret före betalningsåret eller om posterna även kan belöpa på tidigare beskattningsår.

Reglerna om årsskiftesbetalningar har en praktisk funktion exempelvis för de situationer där betalningsrutinerna leder till att en utbetalning sker först efter ett årsskifte. Materiellt sett innebär reglerna härutöver en korrekt periodisering till belöpandeåret. RINK har av detta dragit slutsatsen att reglerna skall behållas. Jag instämmer i denna uppfattning. I enlighet med vad RINK föreslagit bör bestämmelserna dock justeras i vissa hänseenden.

Valfriheten medför att det kan uppstå osäkerhet vid taxeringen för betalningsåret om intäkten eller kostnaden redan deklarerats. Reglerna bör därför göras tvingande.

Enligt sin ordalydelse är reglerna inte tillämpliga på poster som belöper på tidigare år än året före betalningsåret. Reglerna bör även omfatta sådana betalningar.

Slutligen bör tidsgränserna anges i lagtexten. Efter dessa förtydliganden bör reglerna även beaktas i de fall utbetalaren är skyldig lämna kontrolluppgift. Så torde redan i dag i praktiken i viss mån ske då utbetalaren inte kan förutse när en betalning blir tillgänglig för lyftning för mottagaren.

*Lagrådet* har uppmärksammat att det är nödvändigt med en särskild övergångsbestämmelse med sikte på betalningar resp. inkomster runt årsskiftet 1990/91. Jag delar lagrådets uppfattning och återkommer till denna bestämmelse i specialmotiveringen.

### 6.2.8 Blandade överlåtelse

**Mitt förslag:** RINK:s förslag att den s.k. delningsprincipen skall användas också när fastigheter överläts delvis mot vederlag och delvis som gåva genomförs inte.

**RINK:s förslag:** Förslaget tar sikte på sådana fastighetsöverlåtelse mot vederlag som enligt gällande rätt endast föranleder gåvobeskattnings hos mottagaren. Med tillämpning av den s.k. delningsprincipen skulle överlåtelse av detta slag också föranleda reavinstbeskattnings hos givaren.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm*, *RSV* och *TCO* tillstyrker i princip förslaget. De två förstnämnda pekar dock på svårigheterna att bestämma den överlätna fastighetens marknadsvärde vilket är nödvändigt för att tillämpa den s.k. delningsprincipen. Övriga remissinstanser som tagit upp frågan – däribland *FAR*, *LRF*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenska Sparbanksföreningen*, *Sveriges Fastighetsägareförbund* – är genomgående kritiska.

**Skälen för mitt förslag:** I praxis har två olika metoder utvecklats för be-



handling av överlåtelse, som sker delvis mot ett vederlag och delvis har karaktär av gåva. Antingen behandlas en överlåtelse som har ett benefikt inslag i sin helhet som gåva eller så delas överlåtelsen upp på en onerös och en benefik del. Metoderna benämns huvudsaklighetsprincipen resp. delningsprincipen.

Enligt gällande rätt tillämpas huvudsaklighetsprincipen vid överlåtelse av fastigheter som är föremål för reavinstbeskattning, dvs. alla fastigheter utom fastigheter som är omsättningstillgångar i rörelse. Delningsprincipen torde tillämpas vid blandade överlåtelse av all annan egendom som är föremål för reavinstbeskattning. I praxis har den tillämpats vid överlåtelse av aktier (RÅ 1943 ref 9, börsnoterade aktier och RÅ 1983 Ba 14, fåmansföretagsaktier) och andelar i bostadsrättsföreningar (RÅ 1988 ref 22).

Huvudsaklighetsprincipen innebär att en överlåtelse som till övervägande del kan anses benefik, i sin helhet behandlas som sådan. En benefik del anses föreligga om en förmögenhetsöverföring skett i benefikt syfte.

Fastigheten värderas i den praktiska tillämpningen till taxeringsvärdet vid bedömningen av om en förmögenhetsöverföring föreligger. Enligt huvudsaklighetsprincipen föreligger gåva om erhållet vederlag är mindre än den överlåtna fastighetens taxeringsvärde.

Det kan hävdas att delningsprincipen teoretiskt sett ger ett mer korrekt resultat än nuvarande ordning. Mot detta står att huvudsaklighetsprincipen är enklare att tillämpa. Härtill kommer – vilket inte är minst viktigt – att det troligen inte är alldeles enkelt att vinna förståelse för en regel som innebär att en överlåtelse som är en civilrättsligt giltig gåva skall föranleda reavinstbeskattning hos givaren.

Vid mina överväganden i denna del har jag också tagit intryck av den remisskritik som framförts. Jag avstår således från att föreslå att delningsprincipen också skall tillämpas i fråga om fastigheter. Mitt ställningstagande innebär att gällande praxis består vad gäller såväl fastigheter som sådan egendom på vilken delningsprincipen hittills har tillämpats.

## 6.3 Beskattning av räntor och utdelningar

### 6.3.1 Nuvarande regler

Till intäkter i det nuvarande inkomstslaget kapital hör bl.a. räntor och utdelningar på aktier samt inkomst av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag. En förutsättning är dock att intäkten inte är hänförlig till ett annat inkomstslag. För fysiska personer är räntor och aktieutdelningar således i regel intäkt av kapital.

Utdelning behöver inte ske i pengar, utan kan även förekomma genom överföringar av t.ex värdepapper. För utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar gäller i huvudsak samma regler som för utdelning på svenska aktier.

En andelsägare i en aktiefond är skattskyldig för utdelning från fonden på samma sätt som för aktieutdelning. För avkastningsfonder gäller dessutom sedan år 1986 att vinst eller förlust vid avyttring av andel genom försäljning eller inlösen skall behandlas som ränta och således beskattas i inkomstslaget kapital.

Någon allmän definition av begreppet ränta finns inte i skattelagstiftningen och begreppet är inte helt entydigt. Som ränta behandlas t.ex. avkastning – inkl. kursvinster och kursförluster – på bankcertifikat, statsskuldväxlar och skattkammарväxlar. Motsvarande gäller enligt praxis för s.k. indextillägg som utgör kompensation för penningvärdets fall. Även kapitalrabatter beskattas enligt praxis som ränta.

Fr.o.m. 1989 års taxering gäller med vissa undantag skattefrihet för räntor understigande 100 kr. på konton i banker och andra kreditinstitut.

För aktieägare i fåmansföretag föreslås särregler som jag återkommer till (avsnitt 6.8).

### 6.3.2 Ränteavdragsbegränsningar

**Mitt förslag:** Ett tak för full avdragsrätt införs för ränteutgifter. Ränteutgifter får dras av fullt ut mot ränteinkomster. Om utgifterna överstiger inkomsterna får överskjutande del dras av utan begränsningar upp till ett belopp av 100 000 kr. För barn och ungdomar under 18 år samt för dödsbo som behandlas som handelsbolag är beloppsgränsen 10 000 kr. Ränteutgifter som skjuter över denna gräns är avdragsgilla till 70 %.

**RINK:s förslag:** Ett avdragstak på 100 000 kr. införs för ränteutgifter. Ränteutgifter därutöver är inte avdragsgilla.

**Remissinstanserna:** Remissopinionen är blandad. Till de positivt inställda instanserna hör *HSB*, *PRO* och *TCO*. Bl.a. *plan- och bostadsverket* är i princip positiv till förslaget men anser att taket kan behöva höjas. Näringslivets organisationer är genomgående starkt kritiska till ett bruttoavdragstak. Organisationerna anser bl.a. att riskkapitalförsörjningen försämras och pekar på olika möjligheter till skatteanpassning. Som alternativ förordas bl.a. ett tak för skattereduktion på grund av underskott i kapital. Flera remissinstanser anser att avdragstaket bör räknas upp för inflationen. *Kammarrätterna i Stockholm och Göteborg* samt *riksgäldskontoret* avstyrker förslaget. *Riksgäldskontoret* anför att takets tillämpning på reaförluster utgör ett direkt hinder för strävandena att bredda placeringsbasen för statspapper. *Riksbanken* ifrågasätter om inte förslaget innehåller så många olägenheter att ett tak för avdragsgillt underskott i inkomstslaget kapital är att föredra. *RSV* ifrågasätter behovet på sikt av ett avdragstak mot bakgrund av att ränteutgifternas värde begränsas till 30 %. *RSV* pekar också på olika kontrollproblem och möjligheter till kringgående av reglerna. Enligt *RSV* m.fl. krävs undantagsregler för barn som ärver en belånad fastighet.

**Skälen för mitt förslag:** En grundtanke i förslaget till nytt skattesystem är att länefinansierad konsumtion inte skall främjas. Reglerna skall vidare motverka skattekrediter genom länefinansierade placeringar som ger en låg löpande avkastning. Dessa mål måste emellertid vägas mot de bostadspolitiska målen om rimliga bostadskostnader. Den föreslagna statliga proportionella skattesatsen om 30 % för kapitalinkomster är i sig ägnad att minska det skattemässiga värdet av underskottsavdrag. Denna effekt motverkas dock i viss

utsträckning av de sänkta skattesatserna. Det nya sammanslagna inkomstslaget kapital för också med sig ett vidgat utrymme för avdrag.

RINK har mot denna bakgrund framhållit att det av fördelingspolitiska skäl samt för att förebygga skattekrediter och skatteplanering bör finnas avdragsbegränsningar för ränteutgifter. Jag delar denna bedömning. En annan ordning skulle ge alltför stora möjligheter till skattekrediter och annan skatteplanering genom upplåning. Vid valet av metod för att åstadkomma en sådan begränsning bör man eftersträva en lösning som är både enkel och effektiv. Av förenklingsskäl bör det nuvarande systemet med underlagsberäkning för tilläggsbelopp överges. Avdragsbegränsningen bör således åstadkommas genom åtgärder inom det nya inkomstslaget kapital.

Det är särskilt angeläget att avdragsbegränsningen utformas så att ränteutgifter för boende och liknande ändamål kan finansieras på ett rimligt sätt.

Åtskilliga remissinstanser har kritiserat RINK:s förslag till avdragstak och framhållit att förslaget kan få oskäliga effekter. Det finns, enligt min mening, visst fog för sådana farhågor. Utredningsförslaget bör därför modifieras på följande sätt.

Jag föreslår att ränteutgifter först och främst skall få kvittas fullt ut mot ränteinkomster. Om ränteutgifterna är större än ränteinkomsterna får skillnaden dras av i sin helhet upp till ett belopp om 100 000 kr. För barn och ungdomar under 18 år samt för dödsbo som behandlas som handelsbolag är beloppsgränsen 10 000 kr. De ränteutgifter som inte ryms under beloppsgränsen är avdragsgilla till 70 %. Uppkommer det därvid ett underskott i inkomstslaget beaktas det, som tidigare redovisats, genom en 30-procentig skattereduktion (avsnitt 6.2.1).

Höjda beloppsgränser för avdragsbegränsningen föreslås dels för ägare till fåmansföretag, dels för näringsidkare som skall ta upp ett s.k. räntefördelingsbelopp. Dessa frågor behandlas senare (avsnitt 6.8.4 resp. 8.10.2.).

Den föreslagna ränteavdragsbegränsningen innebär enligt min mening en rimlig avvägning mellan önskemålet att förebygga skatteplanering och behovet att medge en skattelättnad för ränteutgifter. Förslaget innebär t.ex. att det inte krävs undantagsregler för barn som ärver en belånad fastighet eftersom avdragsrätten endast delvis är begränsad när beloppsgränsen 10 000 kr överskrids.

Gränsdragningen mellan ränta resp. utdelning och reavinst bör i huvudsak göras efter de principer som gäller nu (jfr avsnitt 6.6.1). Som kommer att framgå senare (avsnitt 6.5.5) föreslår jag dock att löpande avkastning på alla finansiella instrument som skall beskattas som aktier behandlas som utdelning.

Reaförluster vid avyttring av marknadsnoterade skuldebrev i svenska kronor bör behandlas som ränteutgifter (avsnitt 6.6.3). Reavinster på sådana fordringar skall på motsvarande sätt behandlas som ränteinkomster. Såväl förlusterna som vinsterna kommer därför att omfattas av de föreslagna ränteavdragsbegränsningarna. Även nyss nämnda räntefördelning för näringsidkare bör räknas med när reglerna om avdragsbegränsning tillämpas (avsnitt 8.10.2).

Tomträttsavgäld likställs med ränta och omfattas alltså av avdragsbegräns-

ningarna. Detsamma gäller kostnad för förtida inlösen av lån (avsnitt 6.7.1).

När det är fråga om räntor för vilka utgår räntebidrag eller annat liknande stöd bör endast nettoräntan räknas med i det belopp som berörs av ränteavdragstaket (förslaget till 19 § KL näst sista ledet).

Däremot skall självfallet, på samma sätt som vid utdelning, fullt avdrag medges från ränteinkomster för direkta omkostnader för att förvärva dessa intäkter.

De nya bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för räntor finns i förslaget till 3 § 2 mom. andra stycket SIL.

### 6.3.3 Förvaltningskostnader m.m.

**Mitt förslag:** Avdrag medges alltså för förvaltningskostnader endast i den mån de överstiger 1 000 kr.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget tillstyrks över lag. *Kammarrätten i Stockholm* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att bankgarantiavgifter bör få dras av som förvaltningskostnad resp. ränta.

**Skälen för mitt förslag:** Från intäkt av kapital får enligt 39 § 1 mom. första stycket KL avdrag göras bl.a. för förvaltningskostnader. För fysiska personer medges enligt andra stycket samma moment sådant avdrag endast till den del kostnaderna under beskattningsåret överstiger 1 000 kr.

Jag anser i likhet med RINK och remissinstanserna att rätten till avdrag för förvaltningskostnader bör kvarstå.

Eftersom sådana kostnader inte är avdragsgilla i inkomstslaget annan fastighet är t.ex. aviseringsavgifter för räntebetalningar på lån som nedlagts i fastighet inte avdragsgilla för närvarande. I det utvidgade nya inkomstslaget kapital blir kostnaderna däremot avdragsgilla. Någon egentlig förändring av begreppet förvaltningskostnad är emellertid inte avsedd.

Bankgarantiavgifter har i praxis ansetts varken utgöra förvaltningskostnad eller ränta. Enligt min mening finns det inte skäl att frånga denna praxis.

Reglerna om avdrag för förvaltningskostnader finns i förslaget till 3 § 2 mom. femte stycket SIL. Den nya regeln får en ändrad utformning eftersom stiftelser, föreningar m.fl. i det nya skattesystemet beskattas endast i inkomstslaget näringsverksamhet.

### 6.3.4 Allemanssparande m.m.

**Mitt förslag:** Ränta på allemanssparande och bonusränta på ungdoms- bospasparande beskattas med en skattesats på 20 %.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Remissutfallet är blandat. *TCO* tillstyrker förslaget som enligt organisationen bör gälla på längre sikt och även omfatta andra former av bospasparande. *Sveriges föreningsbankers förbund* motsätter sig be-

skattning av räntan. *Fondbolagens förening* anser att ränta på "gamla" andelar i en allemansfond bör vara skattefri. Bl.a. *LO* anser att skattesatsen är för låg.

**Skälen för mitt förslag:** Mitt förslag till en ny enhetlig skattesats på 30 % omfattar alla kapitalinkomster. Efter denna sänkning av skattesatsen finns inte längre samma skäl att behålla den nuvarande skattefriheten för allemanssparandet. Det allmänna intresset att främja hushållens sparande talar dock för att denna sparform även i fortsättningen bör vara gynnad vid beskattningen.

Enligt min mening är en beskattning med 20 % av allemanssparandet en lämplig avvägning mellan å ena sidan intresset av likformighet och å andra sidan intresset att öka sparandet. Ett sådant skatteuttag uppnås enklast genom att två tredjedelar av räntan beskattas med den 30-procentiga skattesatsen. Jag föreslår att räntan på medel insatta på allemanssparkonto görs skattepliktig fr.o.m. den 1 januari 1991. Det krävs därför inte några särskilda övergångsregler för beskattningen av den löpande avkastningen.

Av neutralitetsskäl föreslår jag samma behandling för den s.k. bonusräntan enligt lagen (1988:846) om ungdomsbosparande. Denna ränta som för närvarande är skattefri skall således också beskattas med 20 %.

Mitt förslag föranleder ändringar i 2 och 3 §§ i lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsbosparande.

Jag vill i detta sammanhang också framhålla att särskilt gynnsamma reavinstregler föreslås för andelar i allemansfonder (avsnitt 6.5.5). Endast två tredjedelar av vinsten är skattepliktig. Som anskaffningsvärde för andelar förvärvade före den 1 januari 1991 gäller marknadsvärdet den 31 december 1990.

När det gäller äldre sparande i s.k. aktiesparfond regleras skattelättnader för "gamla" insättningar i lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer. Denna lag föreslås nu bli upphävd (jfr avsnitt 8.8.1). De förmånliga reglerna för beräkning av anskaffningsvärdet på andelar som förvärvats före den 1 april 1984 skall dock alltjämt kvarstå.

### 6.3.5 Avkastning på sparobligationer m.m.

**Mitt förslag:** Hela avkastningen på sparobligationer likställs med ränta och beskattas enligt kontantprincipen.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget lämnas över lag utan erinran.

**Skälen för mitt förslag:** Sparobligationer ges ut av staten och får endast innehas av fysiska personer. Räntan tas upp till beskattning med ett belopp som motsvarar ökningen under året av inlösenvärdet. Räntan skall således beskattas även om obligationerna inte lösts in och någon ränteutbetalning inte skett. Sparpremie som helt eller delvis bekostas av staten är skattefri enligt 1 § lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande. Det samma gäller för bonus som läggs till räntan.

Jag delar RINK:s bedömning att hela avkastningen på svenska statens

sparobligationer bör göras skattepliktig av neutralitets- och likformighets-skäl. Jag föreslår därför att lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande upphävs. Lagen bör dock fortfarande tillämpas i fråga om bonus på sparobligationer som har getts ut före den 1 januari 1991.

Förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer föreslås upphävd. Som jag tidigare nämnt föreslår jag att det s.k. sparavdraget skall slopas (avsnitt 6.2.2). Syftet med den löpande beskattningen av räntor enligt den här aktuella förordningen är att de skattskyldiga årligen skall kunna utnyttja sitt sparavdrag. Slopas avdraget behövs således inte förordningen av denna anledning. I övrigt har jag föreslagit att det inte skall genomföras någon belöpandeprincip för beskattning av räntor m.m. (avsnitt 6.2.6).

RINK har föreslagit att vinster på premieobligationer skall beskattas som ränta. Detsamma har föreslagits i fråga om vinster vid dragningar i av banker och sparkassor anordnade vinstsparsystem. Den särskilda lotterivinstskatten för vinster i vinstsparande skulle därvid avskaffas.

I ett senare sammanhang behandlar jag frågan om beskattning av vinster på premieobligationer (avsnitt 6.6.4). Inga ändringar i förhållande till dagens beskattning föreslås. Det är därför inte heller motiverat med ändringar i beskattningen av vinster i vinstsparande.

## 6.4 Reavinstbeskattning av fastigheter m.m.

### 6.4.1 Inledning

Vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter och bostadsrätter beskattas enligt gällande rätt i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Vinsten läggs samman med den skattskyldiges övriga inkomster och blir därigenom föremål för progressiv inkomstbeskattning.

För fastigheter beräknas vinsten med hänsyn till prisutvecklingen under innehavstiden. RSV fastställer varje år särskilda omräkningstal. Också när det gäller bostadsrätter beräknas vinsten på ett sätt som kan sägas innebära ett schablonmässigt hänsynstagande till prisutvecklingen under innehavstiden. I fråga om schablontaxerade fastigheter och jordbruksfastigheter kan den skattskyldige under särskilda förutsättningar medges uppskov med beskattningen.

I det följande presenteras förslaget avseende beskattningen av vinst vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. Förslaget innebär en övergång till en nominell vinstberäkningsmetod och att möjligheterna till uppskov slopas. Mitt förslag innebär att vinst vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter skall tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Detsamma gäller – till skillnad mot vad RINK föreslagit – vinst som uppkommit vid avyttring av fysiska personers näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet.

De nya reavinstreglerna avseende fastigheter och bostadsrätter finns i 25 och 26 §§ SIL.

*Fastigheter*

Vinst vid avyttring av fastighet utgörs enligt nuvarande regler av skillnaden mellan försäljningspriset – minskat med eventuella försäljningskostnader – och det s.k. omkostnadsbeloppet. I förekommande fall skall omkostnadsbeloppet reduceras med värdeminskings-, substansminsknings- och skogsavdrag samt uppskovsbelopp.

Omkostnadsbeloppet består av ingångsvärdet, eventuella förbättringskostnader och i vissa fall ett särskilt fast tillägg.

Ingångsvärdet utgörs enligt huvudregeln av inköpspriset. Alternativregler kan användas vid bl. a. långa innehav. I dessa fall kan man använda på visst sätt uppräknade taxeringsvärden. Om den sålda fastigheten förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning utgörs ingångsvärdet av den förre innehavarens ingångsvärde. Med förbättringskostnader avses kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet. Hit räknas också reparationer på schablontaxerade fastigheter under förutsättning att fastigheten därigenom befinner sig i ett bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet. Förbättringskostnader och s.k. värdehöjande reparationer får dock endast dras av för de år kostnaderna har uppgått till minst 3 000 kr.

För innehav under åren mellan 1952 och 1980 medges – under förutsättning att den avyttrade fastigheten omfattat en bostadsbyggnad – ett avdrag på 3 000 kr. för varje påbörjat kalenderår under vilket byggnaden använts för bostadsändamål.

Ingångsvärdet – oavsett vilken metod som använts för dess beräkning – liksom förbättringskostnader skall indexuppräknas med hänsyn till inflationen förutom under de första fyra innehavsåren. Uppräkning får dock inte ske så att förlust uppkommer. Konsekvensen är att en snabb prisökning leder till en skattepliktig vinst, en måttlig prisökning ger varken vinst eller förlust medan nominella prisfall ger en mot andra reavinster avdragsgill reaförlust.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med tidigare medgivna värdeminskingsavdrag som belöper på tiden före avyttringen. Värdeminskingsavdrag på byggnader inkl. maskinell utrustning beaktas endast om de uppgår till minst 3 000 kr. per år. Också värdeminskingsavdrag skall indexuppräknas och uppräkningsbeloppet skall ske med utgångspunkt från det fjärde året efter det år då kostnaden lades ned.

Under vissa förutsättningar kan den skattskyldige medges uppskov med beskattningen av vinst vid avyttring av en schablontaxerad fastighet eller en jordbruksfastighet. Kraven för att uppskov skall kunna medges är att den skattskyldige varit bosatt på fastigheten i minst tre av de senaste fem åren, att en ersättningsfastighet anskaffats inom fyra år från avyttringen samt att den skattepliktiga vinsten uppgår till minst 15 000 kr.

Uppskovet är i förekommande fall preliminärt i avvaktan på att ersättningsfastighet skall anskaffas. Den skattskyldige måste då lämna bankgaranti för uppskovsbeloppet.

När ersättningsfastighet anskaffats medges ett s.k. definitivt uppskov. Vid försäljning av ersättningsfastigheten minskas omkostnadsbeloppet för er-

sättningsfastigheten med uppskovsbeloppet, omräknat med hänsyn till inflationen. Innehörden av detta är att uppkommen reavinst beskattas först när den sista ersättningsfastigheten avyttrats.

Därtill finns särskilda regler om s.k. tidigareläggning som innebär att anskaffningsvärdet för ersättningsfastigheten får uppräknas från och med det första innehavsåret om uppräknings ej skett för den ursprungliga fastigheten under de första fyra innehavsåren.

Om fastigheten byter ägare genom ett benefikt fång övergår uppskovet till den nye ägaren.

### *Bostadsrätter*

Också när det gäller bostadsrätter är utgångspunkten för reavinstberäkningen att försäljningspriset – efter avdrag för försäljningskostnader – skall minskas med förbättringskostnader och ett särskilt beräknat ingångsvärde. Hänsyn tas också till föreningens fonder samt till gjorda kapitaltillskott.

Utgår utöver det avtalade försäljningspriset särskild ersättning för viss lägenhetsutrustning, t.ex. spis, kyl- eller frysskåp, skall ersättningen räknas in i försäljningspriset. Vidare gäller att om köparen lämnar särskild ersättning till säljaren för hans andel i en inre reparationsfond eller en liknande fond skall ersättningen inte räknas in i vederlaget. Om någon sådan särskild ersättning inte utgått skall i stället dras av ett belopp motsvarande den del av fonden eller fonderna som vid avyttringen belöper på bostadsrätten.

Ingångsvärdet utgörs av inköpspriset och i förekommande fall ersättning som lämnats särskilt för sådan lägenhetsutrustning som nyss nämnts. Upplåtelse- och inträdeskostnader som betalats till föreningen i samband med dess bildande ingår också i ingångsvärdet. Vid beräkning av ingångsvärdet behandlas behållning på inre reparationsfond eller annan liknande fond på samma sätt som vid beräkning av försäljningspriset.

Har bostadsrätten förvärvats före år 1974 skall den anses förvärvad den 1 januari 1974 (den s.k. stickdagen). Som ingångsvärde får i sådana fall användas 150 % av bostadsrättens andel av föreningens behållna förmögenhet nämnda dag.

Som förbättringskostnad räknas kostnader som den skattskyldige lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten. Detsamma gäller kostnader han lagt ned på lägenheten avseende reparation och underhåll i den mån lägenheten därigenom är i bättre skick än vid förvärvet. Kostnader som lagts ned ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de uppgår till minst 2 000 kr. Kostnader som lagts ned före stickdagen beaktas ej.

Kapitaltillskott som lämnats till föreningen under innehavstiden är avdragsgilla om de varit avsedda att användas för amortering av lån eller för finansiering av förbättringsarbeten på fastigheten. Kapitaltillskott som lämnats före stickdagen får ej dras av. De avdragsgilla tillskotten för amorteringar skall dock alltid anses uppgå till 1 000 kr. per påbörjat innehavsår efter stickdagen.

För bostadsrätt beräknas den skattepliktiga vinsten som en med innehavstiden sjunkande andel av den nominella vinsten. Om bostadsrätten innehaf



mindre än två år, 2 år men mindre än 3 år eller 3 år men mindre än 4 år skall 100 %, 75 % resp. 50 % av vinsten anses som skattepliktig realisationsvinst. Vid innehavstider på fyra år eller mer är 25 % av vinsten skattepliktig. Regler om uppskov finns inte.

### 6.4.3 Allmänna utgångspunkter

En central utgångspunkt för förslagen är att kapitalbeskattningen skall göras likformig samt att reglerna skall förenklas och göras enhetliga i största möjliga utsträckning. Mot den bakgrunden framstår det som angeläget att reglerna avseende olika former av fastigheter och för bostadsrätter – så långt det är möjligt – blir enhetliga. Enkla och enhetliga regler är också viktigt eftersom ett stort antal skattskyldiga berörs av dem.

Vad nu sagts kräver genomgripande förändringar jämfört med nuvarande regler för reavinstbeskattning av fastigheter och bostadsrätter. Mina förslag i dessa hänseenden redovisas i det följande.

Jag kommer att i det följande (avsnitt 7) föreslå att fastigheter delas upp i kategorierna näringsfastigheter och privatbostadsfastigheter samt att bostadsrätter under vissa förutsättningar hänförs till kategorien privatbostad. Med privatbostadsfastigheter och privatbostäder avses bl.a. småhus resp. bostadsrätter som används för ägarens eller närståendes boende. Med näringsfastigheter avses fastigheter i näringsverksamhet. Även en bostadsrätt kan ingå i näringsverksamhet.

### 6.4.4 Nominell vinstberäkning

**Mitt förslag:** Vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter skall vinsten beräknas enligt en nominell metod.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Bland de remissinstanser som särskilt tagit upp frågan om slopad indexuppräknung för fastigheterna råder delade meningar. RSV och TCO tillstyrker förslaget bl.a. med hänvisning till förenklingsaspekterna. Hyresgästernas riksförbund, LRF, plan- och bostadsverket samt Sveriges Föreningsbankers Förbund anser att reavinstbeskattningen av fastigheter och bostadsrätter bör ske enligt en real metod. SACO synes genomgående vara kritiskt mot nominella beskattningsprinciper.

**Skälen för mitt förslag:** Jag har tidigare redovisat skälen för mitt ställningstagande i valet mellan real eller nominell beskattning av kapitalinkomster (avsnitt 3). Nominell beskattning av kapitalinkomster är enligt min mening att föredra. Det kan emellertid sättas i fråga bl.a. med hänsyn till de många gånger långa innehavstiderna om bedömningen också gäller reavinstbeskattningen av fastigheter och bostadsrätter.

Fastigheter och bostadsrätter reavinstbeskattas för närvarande enligt olika regler. I ett reformerat skattesystem är det väsentligt att dessa skillnader i beskattningen kan undanröjas. Vid valet av metod talar förenklingskäl entydigt för en nominell vinstberäkning. Kravet på enhetliga regler får en sär-

skild framtoning med hänsyn till sambandet mellan avdragsrätten för ränteutgifter och beskattningen av reavinst. Den låga skattesatsen för kapitalinkomster och de särskilda begränsningar av skatteuttaget som jag tar upp senare (avsnitt 6.4.7) innebär enligt min mening ett godtagbart hänsynstagande till inflationen.

Slutsatsen är att beskattningen bör baseras på en nominellt beräknad reavinst även för fysiska personers fastigheter och bostadsrätter.

#### 6.4.5 Slopade uppskavsregler

**Mitt förslag:** Möjligheten till uppskov tas bort.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Endast ett fåtal av remissinstanserna har särskilt tagit upp denna fråga. Vissa av dem, RSV, TCO och *plan- och bostadsverket* tillstyrker i första hand med hänvisning till förenklingsvinsterna. Andra avstyrker förslaget om att uppskavsreglerna tas bort. *Finansbolagens Förening* efterlyser uppskavsregler för vinst vid avyttring av bostadsrätter.

**Skälen för mitt förslag:** Nuvarande inkomstskattesystem innebär att värdeökningar normalt beskattas först vid försäljning. Motsvarande gäller de regler som nu föreslagits. En långt driven likformighet skulle emellertid innebära att värdeökningar skulle beskattas när de uppkommer. Denna liksom andra avvikelser från strikt likformighet orsakar problem i skilda avseenden. När beskattning utlöses av att försäljning sker blir det oförmånligt att avyttra tillgångar med en stor latent skatteskuld, t.ex. fastigheter. Den därav följande inlåsningsproblematik är särskilt problematisk för permanentbostäder med tanke på effekterna för de skattskyldiga. Arbetsmarknads- och bostadspolitiska skäl kan också åberopas. De nuvarande uppskavsreglerna syftar till att eliminera dessa inlåsnings effekter.

Den grundläggande frågeställningen är huruvida nuvarande system för uppskov skall avskaffas eller utvidgas till att även omfatta bostadsrätter.

Om reglerna skulle utsträckas till att gälla alla privatbostadsfastigheter och privatbostäder kan konstateras att regelsystemet skulle bli än mer komplext. Det skulle bl.a. vara nödvändigt att tillskapa regler för att möjliggöra korsvisa uppskov mellan olika typer av bostäder.

När det gäller bostadsrätterna tillkommer här ett administrativt problem. Nuvarande uppskov noteras i särskild ordning med utgångspunkt från ett befintligt fastighetsregister. Något motsvarande system finns inte för bostadsrätter. Bostadsrättsvärderingskommitténs (Fi 1989:01) huvuduppgift – att utarbeta ett system för värdering av bostadsrätter – torde förutsätta att det inrättas ett eller flera bostadsrättsregister. Kommittén har nyligen inlett sitt arbete och frågan om ett sådant register torde inte aktualiseras inom de närmaste åren.

Nuvarande uppskavsregler är inte alldeles lättillgängliga och uppskovssystemet leder också till administrativa komplikationer. Bestämmelserna resulterar i snedvridningar och skatteinpassning. För att erhålla uppskov med hela reavinsten krävs att den skattskyldige anskaffar en dyrare fastighet.

Detta kan styra efterfrågan mot dyrare fastigheter på ett omotiverat sätt. Det kan för övrigt göras gällande att de höga priserna i vart fall delvis beror på uppskavsreglerna.

En ytterligare önskad konsekvens av nuvarande uppskavsregler är att det blir skattemässigt oförmånligt för makar att gemensamt köpa en ersättningsfastighet om ursprungsfastigheten ägs av en av makarna eftersom uppskovet beror på säljarens andel i anskaffningsvärdet för ersättningsfastigheten. Regeln om att uppskov medges endast om den skattskyldige varit bosatt på fastigheten i minst tre av de senaste fem åren orsakar inlåsnings- och andra skatteanpassningar genom att skattskyldiga får ett skattemässigt skäl att bo kvar i minst tre år och att sälja inom två år efter en eventuell tillfällig flyttning till annan ort.

För att i någon mån dämpa dessa nackdelar finns möjlighet till dispens från dessa tidsgränser om flyttning beror på t.ex. arbetsbyte eller skilsmässa. Dispensförfarandet innebär ytterligare komplikationer för skattemyndigheter och enskilda samtidigt som beskattningen blir mindre förutsägbar. Som nämnts ovan har uppskov införts för att motverka den inlåsnings- och skatteproblem som uppstår om skatt tas ut vid bostadsbyten. Nuvarande uppskovssystem är emellertid inte en heltäckande lösning på inlåsningsproblemet eftersom uppskov medges endast vid flyttning till ett dyrare egna hem och således inte vid flyttning till ett billigare egna hem, en bostadsrätt eller en hyresrätt. Eftersom uppskovet följer fastigheten vid arv och gåva kommer arv- eller gåvotagaren att hamna i en situation som innebär att han kommer att beskattas för hela uppskovet om han avyttrar fastigheten utan att därefter skaffa en dyrare ersättningsfastighet.

Om nuvarande uppskov utvidgas till att gälla både egna hem och bostadsrätter blir fler skattskyldiga i stället inlåsta i resp. boendeform med skattemässiga incitament att flytta till dyrare och inte till billigare bostäder.

Som exempel på sådan inlåsnings- och skatteproblem kan nämnas att byte från privatbostadsfastighet eller privatbostad till hyresrätt samt försäljning av bostaden utan återanskaffning efter ett dödsfall skulle utlösa beskattning av hela den ackumulerade vinsten för i många fall ett antal privatbostäder.

Den här föreslagna övergången till beskattning av nominellt beräknade reavinster skulle innebära ett i många fall väsentligt högre skatteuttag vid försäljning av den sista ersättningsfastigheten och skulle därför i hög grad förstärka dessa inlåsningsproblem. Nuvarande uppskavsregler ger därför knappast en godtagbar lösning på inlåsningsproblemet vid beskattning av nominella reavinster. Ytterst beror detta på att uppskov inte löser utan endast skjuter upp problemet.

Nuvarande komplicerade uppskavsregler orsakar också orättvisor genom att mindre välinformerade personer som av ekonomiska eller andra skäl inte anlitar rådgivare i många fall betalar skatt medan andra arrangerar försäljning, köp och flyttning så att alla uppskovskraven uppfylls eller, i annat fall, söker dispens med angivande av tillräckliga skäl för att uppskov ändå skall erhållas. Nuvarande uppskavsregler utvidgade till att omfatta även bostadsrätter skulle därför innebära påtagliga nackdelar också ur fördelningspolitisk synvinkel.

Dessa överväganden talar för att problemet med inläsning bör lösas på ett enklare och mera definitivt sätt än genom uppskov. Samtidigt talar målet om basbreddning, vilket i sin tur motiveras av målet om låga marginalskatter och likformig beskattning, för icke obetydliga skatteuttag vid fastighetsförsäljningar. Om utgångspunkten är ett givet totalt skatteuttag för bostäder ger ett högre skatteuttag vid försäljningar utrymme för en något lägre löpande beskattning, vilket är önskvärt av bostads- och i viss mån av fördelningspolitiska skäl.

Mitt förslag innebär därför att lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall upphöra att gälla. Lagen bör dock fortsätta att gälla i fråga om avyttringar som tagits upp till beskattning senast vid 1991 års taxering.

#### **6.4.6 Problem vid full beskattning av nominell reavinst**

##### *Privatbostäder*

Utgångspunkten för resonemanget i detta avsnitt är att fastigheter och bostadsrätter skall göras till föremål för en nominell reavinstbeskattning och att det inte skall finnas några uppskofsregler.

Det kan konstateras att full beskattning av reavinster beräknade på detta sätt många gånger skulle leda till ett mycket högt skatteuttag. Som exempel kan nämnas att försäljning av ett genomsnittligt småhus med ett pris på 460 000 kr. år 1988 som anskaffats 20 år tidigare för 100 000 kr. skulle leda till en skatt på 30 % av 360 000 kr. eller 108 000 kr. Vid ett tre gånger så högt försäljningspris och anskaffningsvärde, vilket inte är ovanligt i storstadsområden, skulle skatten uppgå till 324 000 kr.

Så höga skatteuttag skulle medföra inläsningar och andra snedvridningar som särskilt för permanentbostäder skulle innebära påtagliga nackdelar ur de skattskyldiga synvinkel. Även från arbetsmarknadspolitiska och bostadspolitiska utgångspunkter skulle detta vara till nackdel. Ett högt formellt skatteuttag vid försäljningar kan också ge förhållandevis begränsade skatteintäkter med tanke på att därav orsakad inläsning krymper skattebasen.

Slutsatsen är att det krävs någon typ av begränsning av skatteuttaget särskilt vid försäljning av permanentbostäder. Eftersom många skattskyldiga berörs av denna begränsning bör regler härom utformas på ett för skattskyldiga och skattemyndigheter enkelt och hanterbart sätt.

##### *Näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet*

De skatteregler som föreslagits av RINK och URF innebar generellt att realiserade värdeökningar beskattas på samma sätt och i samma inkomstslag som löpande kapitalavkastning. Ett sådant system innebär likformighet mellan dessa två typer av kapitalavkastning. En annan konsekvens är att skattesatsen för ränteutgifter överensstämmer med skattesatsen för realiserade värdeökningar. Också detta bidrar till likformig beskattning. Som en följd av denna generella regel föreslog RINK att realiserade värdeförändringar avseende näringsfastigheter liksom realiserade värdeförändringar på andra tillgångar inom inkomstslaget näringsverksamhet skulle beskattas i motsva-

rande inkomstslag.

Skattesatsen för inkomstslaget kapital liksom för inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer uppgår till 30 %. För fysiska personers inkomst av näringsverksamhet uppgår emellertid det sammanlagda skatteuttaget genom inkomstskatt och skattedelen av de sociala avgifterna till 43–64 % vilket också skulle träffa vinster på näringsfastigheter. Bakgrunden för detta ställningstagande var att ränteutgifter, värdeminskning och reparationskostnader dras av mot denna sammanlagda skattesats. Ett så högt skatteuttag på nominellt beräknade vinster leder med nödvändighet till besvärande inlåsnings effekter. Den slutsats som drogs i betänkandet var därför att det krävdes någon slags begränsning i skatteuttaget vid reavinstbeskattning av fysiska personers näringsfastigheter. Jag återkommer till dessa frågor (avsnitt 6.4.11).

### *Fördelningspolitiska aspekter*

De skäl som anförts ovan för begränsning av skatteuttaget vid reavinstbeskattning av bostäder får vägas mot att likformighets skäl liksom fördelningspolitiska skäl talar för full beskattning av nominellt beräknade reavinster när avdrag medges för hela den nominellt beräknade ränteutgiften.

Fastigheter utgör en mycket stor del av hushållens förmögenhetstillgångar samtidigt som många hushåll med förhållandevis låga inkomster inte äger någon fastighet. Värdeökningarna på fastigheter under de senaste 30 åren har i hög grad bidragit till nuvarande förmögenhetsskillnader. Dessa förmögenhetsskillnader innebär bl.a. ett ofta mycket stort försteg för dem som ägt fastigheter under denna period jämfört med sådana som bott i en hyreslägenhet.

Värdeökningar på fastigheter är enligt gällande rätt mycket lågt beskattade. Anledningen till detta är att anskaffningsvärdet räknas upp med inflationen, trots att hela den nominella ränteutgiften är avdragsgill. Härtill kommer att uppskovsreglerna – som ju kan jämföras med ett mycket förmånligt lån från det allmänna – innebär att skattebetalningen kan skjutas upp i princip hur länge som helst. Skatteintäkterna från reavinstbeskattningen av egenahem och fritidshus uppgår endast till cirka 0,2–1,3 miljarder kr. samtidigt som den årliga nominella värdeökningen uppgår till 30–60 miljarder kr. vid normal real prisutveckling och 4–8 % inflation.

Det mera generella målet om likformighet samt ovan diskuterade fördelningspolitiska skäl talar för att problemet med inlåsnings beaktas genom minsta möjliga avvikelse från en likformig nominell beskattningsprincip även om detta innebär att inlåsningsproblemet inte kan lösas på ett fullt tillfredsställande sätt i alla fall.

**Mitt förslag:** Grundregeln är att den skattepliktiga vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkt och omkostnadsbelopp. Skatteuttaget begränsas genom en schablonregel som innebär att vinsten får beräknas till 30 % av försäljningsintäkten för permanentbostäder och till 60 % av försäljningsintäkten för övriga privatbostadsfastigheter.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i princip med mitt.

**Remissinstanserna:** RSV anser att schablonreglerna innebär en betydande förenkling. *Näringslivets skattedelegation* anser att lagtexten bör förtydligas så att det klarare framgår att ett uppskovsbelopp inte skall beaktas vid schablonreglernas tillämpning. *Hyresgästernas riksförbund* anser att regeln är alltför generös.

**Skälen för mitt förslag:** Den allmänna grundregeln om att reavinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och omkostnadsbeloppet enligt en nominell beskattningsprincip skall tillämpas även för fastigheter. Mot bakgrund av vad jag nyss anfört bör problemet med ett i många fall alltför högt skatteuttag – särskilt vid längre innehavstider – lösas genom en särskild takregel som på visst sätt begränsar skatteuttaget. Ett sådant skattetak bör utformas efter en avvägning mellan målet om att undvika inlåsnings- och målet om att av bl.a. fördelningspolitiska skäl upprätthålla en likformig nominell beskattningsprincip. I lagrådsremissen hade takregeln getts form av en schablonregel av innebörd att omkostnadsbeloppet skulle beräknas som en viss andel av försäljningsintäkten. En sådan lösning skulle innebära att vinsten beräknas som skillnaden mellan vederlaget – efter avdrag för försäljningskostnader m.m. – och det schablonmässigt beräknade omkostnadsbeloppet. Enligt min uppfattning bör emellertid det schablonmässigt beräknade beloppet omfatta samtliga avdragsposter, dvs. både försäljningskostnader m.m. och omkostnadsbelopp. Takregeln bör därför utformas som en vinstberäkningsregel. En sådan regel bör innehålla två nivåer varav den mest förmånliga skall gälla för permanentbostäder. Jag återkommer i det följande till innebörden av begreppet permanentbostad.

*Lagrådet* har föreslagit vissa justeringar av den i remissen upptagna schablonregeln för fastigheter. Syftet är bl.a. att det tydligare skall framgå att om ett dödsbo avyttrar en privatbostadsfastighet är schablonregeln för permanentbostäder inte tillämplig. Jag godtar ändringsförslaget och har beaktat synpunkterna vid utformningen av den nya vinstberäkningsregeln.

Mitt förslag i fråga om permanentbostäder som är fastigheter innebär att vinsten får beräknas till 30 % av försäljningsintäkten vilket, tillsammans med skattesatsen på 30 % för inkomstslaget kapital, innebär att skatteuttaget maximeras till 9 % av försäljningsintäkten.

I exemplet ovan med en genomsnittlig villa och 20 års innehav reduceras skatteuttaget från 108 000 kr. till 41 400 kr. motsvarande 9 % av försäljningspriset på 460 000 kr. Skatten uppgår därmed till 12 % i stället för 30 % av den nominella reavinsten på 360 000 kr.

Schablonregeln innebär avsevärda förenklingar jämfört med alternativa

metoder för begränsning av skatteuttaget vid försäljningar som t.ex. uppskov eller uppräknig av anskaffningsvärdet. Detta är av särskild vikt då reglerna berör ett stort antal skattskyldiga där många av ekonomiska eller andra skäl inte anlitar skatterådgivare.

Vid en årlig fastighetsprisökning på 4 alternativt 8 % blir det förmånligt att använda schablonregeln för permanentbostäder redan efter en innehavstid på 10 resp. 5 år eftersom vinsten enligt schablonregeln då understiger vinsten enligt grundregeln. Konsekvensen är att vinstberäkningen blir mycket enkel att utföra och kontrollera vid flertalet försäljningar av permanentbostäder. Därmed kan även skattemyndigheterna initiera förändringar av deklarationen som är till förmån för den skattskyldige. Vid fall som ligger nära gränsen där schablonregeln är likvärdig med grundregeln får den skattskyldige eller skattemyndigheterna göra dubbla beräkningar för att undvika rättsförluster. I flertalet fall bör dock schablonregeln vara mer förmånlig vid en normal prisutveckling.

De föreslagna reglerna innebär att skatten alltid utgör minst 9 och högst 30 % av den nominella reavinsten för permanentbostäder. Vid mycket korta innehav är huvudregeln normalt mera förmånlig än schablonregeln, varvid skatten uppgår till 30 % av den nominella vinsten. Vid långa innehav blir schablonregeln normalt mera förmånlig, vilket leder till att skattens andel av vinsten reduceras till som lägst 9 %.

För bostäder som inte kan hänföras till kategorien permanentbostäder – i första hand fritidsbostäder, egnahem som varit uthyrda under en längre tid eller privatbostadsfastigheter som avyttras av dödsbon – bör det också finnas en schablonregel. Bl.a. förenklingsskäl talar för detta. Denna schablonregel bör emellertid innebära en mindre avvikelse från full nominell beskattning än vad som föreslagits för permanentbostäder. Inlåsningsproblematiken framstår som mindre allvarlig när det är fråga om andra bostäder än permanentbostäder. Motsvarande synsätt återspeglas i nuvarande uppskavsregler som ju i första hand tar sikte på den permanenta bostaden.

En lämplig avvägning uppnås om vinsten får beräknas till 60 % av försäljningsintäkten för privatbostadsfastigheter som inte uppfyller kraven för permanentbostäder. Detta ger ett skattetak på 18 % av försäljningspriset.

Vid en fastighetsprisökning på 4 alternativt 8 % blir schablonregeln för fritidsbostäder m.m. mera förmånlig än grundregeln vid innehavstider på minst 24 resp. 12 år. Det högre skattetaket innebär därför att den faktiska vinsten måste beräknas oftare för fritidsbostäder än för permanentbostäder.

Vid mycket långa innehavstider skulle dock schablonregeln normalt vara mera förmånlig än huvudregeln vilket är en fördel då den faktiska anskaffningskostnaden kan vara särskilt svår att beräkna och kontrollera i sådana fall. En annan fördel med att en schablonregel tillämpas även för fritidsbostäder m.m. är att schablonregeln kan ersätta andra mera komplicerade och mindre enhetliga kompletterande beräkningsregler.

De nya schablonreglerna återfinns i 25 § 9 mom. SIL.

Gällande rätt innehåller olika alternativregler för att beräkna anskaffningsvärdet. Bestämmelserna tar sikte på den situationen att den verkliga anskaffningskostnaden är osäker eller okänd. Den nu föreslagna schablonre-

geln för att beräkna vinsten har motsvarande funktion. Schablonregeln är så pass förmånlig att den kommer att tillämpas i de flesta fall utom vid kortare innehav. Mitt förslag innebär därför att nuvarande alternativregler för beräkning av anskaffningsvärden kan avskaffas.

Jag kommer i det följande att föreslå särskilda schablonregler för näringsfastigheter (avsnitt 6.4.11). Den schablonmässigt beräknade vinsten kommer för näringsfastigheter att ligga högre än i fråga om privatbostäder. Det skulle i så fall bli omotiverat lönsamt att inför en avyttring låta en näringsfastighet övergå till privatbostadsfastighet. Mitt förslag innebär därför att det bör införas en bestämmelse – utan motsvarighet i lagrådsremissen – som innebär att schablonregeln för näringsfastigheter skall tillämpas vid avyttringar av privatbostäder som sker inom tre år från karaktärsbytet.

#### 6.4.8 Permanentbostadsbegreppet

**Mitt förslag:** Med permanentbostad avses en privatbostadsfastighet där den skattskyldige varit bosatt i minst ett år under förutsättning att innehavstiden då den skattskyldige inte varit bosatt på privatbostaden understiger ett år och att bostaden anskaffats till ett marknadsmässigt pris. Som permanentbostad räknas alltid bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre av de senaste fem åren.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i princip med mitt.

**Remissinstanserna:** Gränsdragningen mellan permanentbostäder och andra bostäder har tillstyrkts eller lämnats utan kommentarer av de flesta remissinstanserna.

**Skälen för mitt förslag:** Som tidigare nämnts medges för närvarande uppskov med reavinstbeskattning vid avyttring av den permanenta bostaden. Avgränsningen sker därvid genom krav på att den skattskyldige skall ha varit bosatt på fastigheten under minst tre av de senaste fem åren. Kravet enligt gällande rätt på en förhållandevis lång bosättningsperiod kan ses som ett sätt att förebygga skatteplanering i form av att ägaren bosätter sig på fastigheten strax före försäljningen för att erhålla uppskov med reavinstbeskattningen. En nackdel med denna gränsdragning är att inlåsningsuppkommet under de tre kvalifikationsåren som en följd av själva uppskofsregeln trots att regeln syftar till att undvika inlåsnings. Om den skattskyldige bott på fastigheten i t.ex. två år så finns det i många fall skattemässiga skäl för att åtminstone formellt bo kvar ytterligare ett år.

Målet om att förebygga inlåsningsuppkommet talar för att bosättningskravet reduceras till ett år när detta kan ske utan risk för att reglerna kringgås. Som exempel på kringgående som bör förebyggas kan nämnas bosättning i en fritidsbostad ett år före försäljningen, vilket kan vara mycket lönsamt skattemässigt om det förekommer en stor latent skatteskuld. Ett annat exempel är att en fastighet med stor latent skatteskuld säljs till närstående till ett lågt pris, varefter den närstående säljer fastigheten vidare redan efter ett års faktisk eller formell bosättning. Av fördelningspolitiska och bostadspolitiska skäl bör den förmånliga schablonregeln inte heller få tillämpas efter en kortare tids



faktiskt eller formellt boende i en bostad som erhållits genom kö till ett icke marknadsmässigt pris.

Mitt förslag i fråga om innebörden av begreppet permanentbostad innebär att den förmånliga schablonregeln med ett skattetak på 9 % får tillämpas om den skattskyldige varit bosatt där i minst ett år under förutsättning att innehavstiden då den skattskyldige inte varit bosatt på fastigheten understiger ett år och att bostaden anskaffats till ett marknadsmässigt pris. Om dessa två förutsättningar inte uppfylls får den förmånliga schablonregeln ändå tillämpas om den skattskyldige varit bosatt på privatbostadsfastigheten under minst tre av de senaste fem åren.

I lagrådsremissen gjordes motsvarande undantag. Jag har emellertid funnit – inte minst av förenklingskäl – att det inte bör finnas några undantag från huvudregeln. Innebörden av detta är att vid alla andra förvärv än sådana då bostaden anskaffats till ett marknadsmässigt pris kan den mest förmånliga takregeln tillämpas först efter tre års boende.

Permanentbostadsdefinitionen finns i 25 § 9 mom. SIL.

#### 6.4.9 Takregeln vid expropriation o.d.

**Mitt förslag:** Vid vinstberäkning efter expropriation eller efter avyttring som skett under tvångsliknande förhållanden får vinsten alltid beräknas till 30 % av försäljningspriset.

**RINK:s förslag:** RINK lade inte fram någon särskild reglering med sikte på expropriationer e.d.

**Remissinstanserna:** Ingen av remissinstanserna har tagit upp frågan.

**Skälen för mitt förslag:** Nuvarande uppskavsregler innehåller en bestämmelse som tar sikte på den situationen att en fastighet blir exproprierad eller eljest måste avyttras under tvångsliknande förhållanden, 2 § UppskovsL. I sådana fall medges uppskov även om den skattskyldige inte uppfyller bosättningskraven. Det är enligt min uppfattning rimligt att en förmånlig schablonregel motsvarande den jag föreslagit i föregående avsnitt skall få användas även om den skattskyldige inte uppfyller där uppställda villkor för att bostaden skall vara en permanentbostad.

Regeln finns i 25 § 10 mom. SIL.

#### 6.4.10 Beräkning av reavinst för bostadsrätt

**Mitt förslag:** Vid vinstberäkningen skall hänsyn tas till nettoförändringen av föreningens förmögenhet. En särskild schablonregel skall också gälla vid avyttring av bostadsrätt.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som tagit upp frågan ställer sig genomgående positiva till att reglerna för fastigheter och bostadsrätter blir mer enhetliga. *Svenska Revisorsamfundet SRS* ställer sig tveksamt till genomsynsmetodens utformning.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt gällande rätt tillämpas s.k. genomsyn vid reavinstbeskattningen av bostadsrätter. Detta sker därigenom att bostadsrättsinnehavarens kapitaltillskott räknas in i omkostnadsbeloppet. Som exempel kan nämnas att en person som köpt en bostadsrätt för 100 000 kr. och gjort ett kapitaltillskott på 10 000 kr. för att amortera bostadsrättsföreningens lån därmed jämställs med en person som köper en motsvarande bostadsrätt strax efter kapitaltillskottet för 110 000 kr. Nuvarande regler innebär alltså att en amortering av föreningens skuld beaktas.

En sådan genomsyn bör tillämpas även fortsättningsvis men bestämmelserna bör – bl.a. av förenklings skull – utformas på ett något annorlunda sätt. Det avgörande skälet är emellertid att den takregel som tidigare föreslagits för fastigheter också skall kunna tillämpas i fråga om bostadsrätter på ett likvärdigt sätt.

Utgångspunkten bör vara att bostadsrättens andel i föreningens nettoskuld skall behandlas på samma sätt som ett lån som följer med en villafastighet vid ett ägarbyte. Motsvarande bör gälla om föreningen i stället har en nettoförmögenhet. Den skattepliktiga försäljningsintäkten för en bostadsrätt bör därför beräknas som köpeskillingen för bostadsrätten ökad eller minskad med värdet av bostadsrättens andel av föreningens nettoskuld eller nettoförmögenhet vid försäljningstillfället. Enligt grundregeln bör på motsvarande sätt omkostnadsbeloppet beräknas som anskaffningskostnaden för bostadsrätten ökad eller minskad med värdet av bostadsrättens andel av föreningens nettoskuld eller nettoförmögenhet vid anskaffningstillfället. Den skattepliktiga vinsten blir därmed lika med köpeskillingen minskad med anskaffningskostnaden för bostadsrätten ökad eller minskad med förändringen av bostadsrättens andel av föreningens nettoskuld eller nettoförmögenhet under innehavstiden. Föreningens nettoskuld eller – i förekommande fall – nettoförmögenhet beräknas med utgångspunkt från det skattemässiga värdet för olika tillgångar och skulder utom föreningens fastighet.

Av det nu sagda följer att man även bör ta hänsyn till kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad avseende föreningens fastighet.

Det finns ingen anledning att i reavinsthänseende behandla bostadsrätter på ett annat sätt än vad som tidigare föreslagits i fråga om bostäder som är fast egendom. Mitt förslag har därför – till skillnad från vad som föreslogs i lagrådsremissen – getts den utformningen att vad som tidigare föreslagits i dessa hänseenden också skall gälla bostadsrätter som är hänförliga till kategorien privatbostad. Vid avyttring av en bostadsrätt som är permanentbostad kommer den mest förmånliga vinstberäkningsregeln att innebära följande. Vinsten beräknas till 30 % av köpeskillingen ökad med värdet av bostadsrättens andel i föreningens nettoskuld vid försäljningstillfället. Om det vid avyttringstillfället finns en nettoförmögenhet uppgår vinsten till 30 % av köpeskillingen minskad med värdet av bostadsrättens andel i föreningens förmögenhet vid avyttringstillfället.

Vinstberäkningen blir därmed mycket enkel i flertalet fall med normala och långa innehavstider eftersom endast förhållandena vid försäljningen behöver beaktas, dvs. kapitaltillskott liksom förbättringar under innehavstiden påverkar inte vinstberäkningen. De praktiska svårigheter som anfördes vid

behandlingen av tidigare förslag i ämnet, (Ds B 1982:6) Reavinst på bostadsrätt, bör därför kunna bemästras.

Som exempel kan nämnas en bostadsrätt som efter permanentboende säljs för 100 000 kr. varvid bostadsrättens andel i föreningens nettoskuld uppgår till 200 000 kr. Den skattepliktiga försäljningsintäkten uppgår då till köpeskillingen för bostadsrätten plus andelen i föreningens lån på sammanlagt 300 000 kr. Vinsten enligt schablonregeln uppgår till 30 % av detta belopp eller 90 000 kr., vilket ger en skatt på 27 000 kr. Skatten uppgår därmed till 9 % av köpeskillingen för bostadsrätten plus bostadsrättens andel av föreningens lån.

Därmed uppnås skattemässig likformighet jämfört med ett småhus som säljs för 300 000 kr. där medföljande lån uppgår till 200 000 kr. Därtill uppnås skattemässig likformighet mellan bostadsrätten i nyss nämnda exempel och en bostadsrätt där alla lån ligger hos bostadsrättsinnehavaren och köpeskillingen för bostadsrätten uppgår till 300 000 kr.

De föreslagna reglerna för reavinstbeskattning av bostadsrätter ger mera generellt skattemässig likformighet mellan lån som redovisas inom och utanför bostadsrättsföreningen samt mellan bostadsrätt och villafastigheter.

Schablonregeln innebär att den särskilda alternativregeln för att beräkna ett anskaffningsvärde kan avskaffas. Också för bostadsrätternas del har *lagrådet* föreslagit vissa förtydliganden av schablonreglerna med sikte på deras tillämplighet i fråga om dödsbon. Den nya vinstberäkningsregeln har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter.

De nya reglerna är intagna i 26 § SIL.

#### 6.4.11 Särskilt om näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet.

**Mitt förslag:** Vinst vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Under innehavstiden gjorda värdeminskningsskattdrag m.m. skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll som lagts ned på en sådan fastighet eller bostadsrätt under en femårsperiod före avyttringen. Kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll som återläggs behandlas vid vinstberäkningen som förbättringskostnader. För en näringsfastighet eller en bostadsrätt i näringsverksamhet som övergår till att vara privatbostadsfastighet eller privatbostad skall avskattning ske. Schablonregler för att beräkna vinsten införs.

**RINK:s förslag:** Vinst vid avyttring av näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet och beläggs med grundavgift samt progressiv inkomstskatt. Skatteuttaget begränsas för såväl fastigheter som bostadsrätter genom särskilda schablonregler.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som tagit upp frågan om reavinstbeskattningen av näringsfastigheter – däribland *kammarrätten i Stockholm*, *lantbruksstyrelsen*, *Advokatsamfundet*, *FAR*, *LRF*, *Näringslivets skattedele-*

gation, *Småföretagarnas riksorganisation*, *Svenska sparbanksföreningen* och *Sveriges Köpmannaförbund* – är genomgående kritiska till förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Av RINK:s betänkande framgår att förslaget i fråga om reavinstbeskattningen av näringsfastigheter skulle leda till ett tämligen högt skatteuttag. RINK konstaterar emellertid att skatteuttaget måste ses mot bakgrund av den förhållandevis låga löpande beskattningen av näringsfastigheter. Avdrag för ränteutgifter medges mot såväl sociala avgifter som inkomstskatten. När det gäller fysiska personers näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet fann RINK det likväl motiverat att föreslå särskilda schablonregler i syfte att begränsa skatteuttaget. Skälet för detta var i första hand att juridiska personer enligt RINK:s förslag medgett mer omfattande reserveringsmöjligheter än fysiska personer.

Den kritik som förts fram mot förslaget tar i första hand sikte på att fysiska personers näringsfastigheter skulle komma att utsättas för en hårdare beskattning än andra fastigheter och att detta skulle kunna leda till olämpliga inläsningseffekter. Flera av remissinstanserna föreslår att beskattningen i stället skall ske i inkomstslaget kapital.

Jag kan delvis ansluta mig till den kritik som framförts. Besvärande inläsningseffekter skulle bli följderna om förslaget genomfördes. Min slutsats är att även vinster på näringsfastigheter bör beskattas i inkomstslaget kapital. Det samma bör enligt min uppfattning gälla bostadsrätter som inte är privatbostäder. I lagrådsremissen gjordes den bedömningen att om näringsfastigheter och bostadsrätter som inte är privatbostäder skall beskattas i inkomstslaget kapital bortfaller behovet av särskilda schablonregler för omkostnadsbeloppets beräkning. *Lagrådet* har i sitt yttrande tagit upp denna fråga och jag återkommer till detta.

Enligt RINK:s förslag skall – liksom enligt gällande rätt – vinstberäkningen avseende fastigheter ske utifrån ett omkostnadsbelopp som bestäms därigenom att ingångsvärdet minskats med bl.a. gjorda värdeminskningsskogsavdrag m.m. som belöper på tid före avyttringen. Det gäller skogsavdrag, avdrag för värdeminskning på byggnad, av naturtillgångar och på täckdiken och andra markanläggningar.

Avdrag under innehavstiden skall således återföras till beskattning vid vinstberäkningen. RINK:s förslag att vinsten skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet skulle i fråga om dessa avdrag innebära att de återföras till beskattning i det inkomstslag där de tidigare dragits av. Det är enligt min uppfattning rimligt att denna princip upprätthålls. Det är nämligen inte acceptabelt att ett värdeminskningsskogsavdrag utförs mot en högre skattesats för att sedan – i samband med vinstberäkningen – återläggas i ett inkomstslag med lägre skattesats.

Konsekvensen av detta är att när en näringsfastighet avyttras skall under innehavstiden gjorda värdeminskningsskogsavdrag m.m. tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid vinstberäkningen i kapital reduceras således inte omkostnadsbeloppet med gjorda värdeminskningsskogsavdrag m.m.

Det är dock nödvändigt att förse den nu föreslagna bestämmelsen med vissa begränsningsregler. Under innehavstiden gjorda värdeminskningsskogsavdrag m.m. bör nämligen inte tas upp till beskattning i inkomstslaget närings-

verksamhet i den mån de motsvarar en faktisk värdenedgång. Huruvida detta är fallet kan konstateras vid en jämförelse mellan å ena sidan vederlaget för den avyttrade egendomen och å andra sidan omkostnadsbeloppet. Vid en sådan jämförelse måste utgångspunkten emellertid vara ett omkostnadsbelopp som bestämts utan hänsyn till eventuella uppskovsbelopp som eljest vid vinstberäkningen skall påverka omkostnadsbeloppet.

Också när det gäller avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll innebär mitt förslag vissa justeringar i förhållande till RINK:s förslag.

Den omständigheten att kostnader av detta slag dras av i inkomstslaget näringsverksamhet medan häremot svarande vinster skall hänföras till inkomstslaget kapital ger utrymme för skatteplanering. Spännvidden i fråga om skattesats skulle göra det omotiverat lönsamt att köpa fastigheter eller bostadsrätter med stort reparationsbehov, reparera dem och därefter sälja dem.

Kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll bör därför alltid återläggas i inkomstslaget näringsverksamhet. Av i första hand praktiska skäl bör återläggningen begränsas till att avse kostnader som dragits av i den löpande beskattningen inom en femårsperiod före avyttringen.

Vid delavyttring bör återföringen av värdeminskingsavdrag, avdrag för reparationer m.m. grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen.

RINK har också föreslagit ett avskattningsförfarande för de fall att en näringsfastighet övergår till att vara en privatbostadsfastighet. Skälen för en avskattning kvarstår även om näringsfastigheter beskattas i inkomstslaget kapital. Avskattning bör också ske om en bostadsrätt i näringsverksamhet övergår till att vara en privatbostad.

Bestämmelserna om avskattning bör – utöver vad som upptagits i lagrådsremissen – också omfatta den situationen, att en näringsfastighet eller en bostadsrätt i näringsverksamhet genom arv, testamente e.d. övergår till ny ägare och egendomen hos den nye ägaren är en privatbostadsfastighet eller en privatbostad.

Bestämmelser om avskattning bör utformas på följande sätt. Belopp som skall återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med en avyttring skall på motsvarande sätt återföras om fastigheten eller bostadsrätten byter karaktär under innehavstiden eller genom arv eller på annat sätt övergår till ny ägare och egendomen hos denne är privatbostadsfastighet eller privatbostad. Avskattningen bör alltså ta sikte på såväl tidigare gjorda värdeminskingsavdrag som avdragna kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll. I fråga om värdeminskingsavdrag m.m. bör återläggning inte ske i den mån värdet på fastigheten vid övergångstillfället understiger det omkostnadsbelopp – beräknat utan hänsyn till bl.a. eventuellt förekommande uppskovsbelopp på det sätt jag nyss nämnt – som skulle gällt om det i stället varit fråga om en verklig avyttring. En återläggning av kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll leder till att omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring höjs i motsvarande mån.

Mina förslag kräver särskilda övergångsregler. Dessa – liksom övriga bestämmelser – kommenteras i specialmotiveringen.

Reaförluster på fysiska personers näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet skall behandlas på samma sätt som andra förluster i inkomstslaget kapital.

Som inledningsvis anmärkts har *lagrådet* tagit upp frågan om särskilda schablonregler för omkostnadsbeloppets beräkning när det gäller näringsfastigheter och bostadsrätter som inte är privatbostäder. Lagrådet konstaterar att det i remissen framförda skälet för att inte föreslå alternativa metoder för att beräkna ett anskaffningsvärde – att den föreslagna takregeln ersätter behovet av sådana regler – inte kan göras gällande för näringsfastigheter eller för bostadsrätter som inte är privatbostäder eftersom takregler motsvarande dem som föreslagits för privatbostadsfastigheter eller privatbostäder saknas för egendom av detta slag. Lagrådet föreslår i första hand särskilda schablonregler för omkostnadsbeloppets beräkning när det gäller egendom av nu avsett slag.

Jag delar den uppfattning lagrådet framfört och föreslår att schablonregler införs när det gäller näringsfastigheter och bostadsrätter som inte är privatbostäder. Mot bakgrund av vad jag nyss föreslagit om takreglernas utformning i fråga om privatbostadsfastigheter och privatbostäder bör de nu aktuella schablonreglerna inte ta sikte på att ett omkostnadsbelopp skall beräknas utan i stället innebära en särskild vinstberäkning. Mitt förslag innebär att vinsten i dessa fall får beräknas till 90 procent av vederlaget för den avyttrade egendomen. I förekommande fall skall vinsten minskas med ett belopp motsvarande värdeminskningsskatt m.m. som enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL tagits upp till beskattning i näringsverksamhet.

Mina förslag när det gäller näringsfastigheter och bostadsrätter som ingår i näringsverksamhet finns i punkterna 5 och 6 av anvisningarna till 22 § KL, i 25 § 5 och 6 mom. samt i 26 § 7 mom. SIL.

#### 6.4.12 Begränsat avdrag för värdehöjande reparationer

**Mitt förslag:** Rätten till avdrag för s.k. värdehöjande reparationer begränsas. Kostnader för reparationer av detta slag får inräknas i omkostnadsbeloppet för privatbostadsfastigheter och privatbostäder endast för de senaste fem åren före avyttringstillfället och endast om beloppet under ett år överstiger 5 000 kr.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** *Näringslivets skattedelegation* efterlyser en klarare gränsdragning mellan värdehöjande reparationer å ena sidan och ny-, till- och ombyggnad å andra sidan. *Kammarrätten i Stockholm* föreslår en tidsgräns på tio år.

**Skälen för mitt förslag:** Nuvarande regler innebär att inte bara kostnader för ny-, till- och ombyggnad utan även s.k. värdehöjande reparationer får inräknas i omkostnadsbeloppet vid reavinstbeskattning av egna hem, fritidsfastigheter och bostadsrätter.

Dessa regler ger upphov till besvärande gränsdragnings- och kontrollproblem. I fråga om reparationer som ligger långt tillbaka i tiden är problemen särskilt påtagliga.

Avdrag för värdehöjande reparationer som ligger långt tillbaka i tiden kan också ifrågasättas eftersom dessa reparationer till stor del kan ses som personliga levnadskostnader motsvarande förbrukade reparationer under en lång mellanliggande tidsperiod. Enligt min uppfattning utgör den föreslagna femårsperioden resultatet av en rimlig avvägning.

Det bör också noteras att begränsningen av avdragsrätten saknar betydelse för skatteuttaget när den nyss förordade schablonregeln tillämpas. I sådana fall maximeras skatteuttaget till 9 % av försäljningsintäkten för permanentbostäder och till 18 % av försäljningsintäkten för övriga bostäder.

Mitt förslag är således att kostnader för värdehöjande reparationer räknas in omkostnadsbeloppet för privatbostadsfastigheter och privatbostäder endast för de senaste fem åren före försäljningstillfället och endast om de sammanlagda kostnaderna för värdehöjande reparationer, ny-, till- och ombyggnad under ett år överstiger 5 000 kr.

Bortsett från den nya beloppsgränsen innebär förslaget inga förändringar avseende kostnader för ny-, om- och tillbyggnader, dvs. kostnader av det slaget bör även fortsättningsvis få inräknas i omkostnadsbeloppet för privatbostadsfastigheter och privatbostäder när grundregeln tillämpas.

De nya reglerna återfinns i 25 § 4 mom. och 26 § 5 mom. SIL.

#### 6.4.13 Övergångsbestämmelser

Vad jag i det föregående föreslagit innebär en i många fall skärpt reavinstbeskattning för fastigheter och bostadsrätter jämfört med nuvarande regler. Vid frånvaro av särskilda övergångsregler skulle försäljningar strax efter den 1 januari 1991 ofta leda till en väsentligt högre skatt än försäljningar strax före denna dag trots de sänkta skattesatserna. Detta skulle ge upphov till godtyckliga effekter samt skatteanpassning i form av tidigarelagda försäljningar samt skattebetingade försäljningar och återköp före den 1 januari 1991. Sådana övergångseffekter bör om möjligt undvikas genom särskilda övergångsregler. Omfattande och tidsmässigt utsträckta övergångsregler innebär å andra sidan komplikationer som strider mot målet om ett enkelt och enhetligt skattesystem.

Mot denna bakgrund föreslås en övergångsregel av innebörd att omkostnadsbeloppet vid försäljning av en fastighet senast den 31 december 1999 får beräknas genom att det omkostnadsbelopp som skulle gällt vid försäljning den 31 december 1990 enligt då gällande regler ökas med förbättringskostnader m.m. som lagts ned på fastigheten under tiden mellan den 1 januari 1991 och avyttringstillfället. Vid omkostnadsbeloppets beräkning skall indexuppräkningen ske med åtta – och inte med fyra – års förskjutning.

För bostadsrätterna bör övergångsbestämmelserna utformas på ett i princip likartat sätt. En rimlig lösning torde vara en övergångsregel liknande den som tillämpades vid övergången till evig reavinstbeskattning av bostadsrätter. Mitt förslag innebär att den skattepliktiga andelen hänförlig till en avyttring av en bostadsrätt som anskaffats före den 1 januari 1987 beräknas som 60 % av reavinsten år 1991, 75 % år 1992 och 90 % år 1993. En sådan övergångsregel bör ej få tillämpas om vinsten beräknas enligt någon av schablonreglerna. Övergångsregeln innebär att skattens andel av vinsten ökar succes-

sivt och nivån på 30 % uppnås vid avyttringar år 1994.

Mitt nu framförda förslag till övergångsbestämmelser avseende bostadsrätter och fastigheter har samma principiella utformning som i lagrådsremissen. *Lagrådet* riktade i sitt yttrande kritik mot att reglerna inte också omfattar avyttringar som skett före den 1 januari 1991 men som på grund av punkt 2 i övergångsbestämmelserna skall beskattas först vid 1992 års taxering eller senare. Den situation som lagrådet avser är att den skattskyldige avyttrat en fastighet eller en bostadsrätt 1990 eller ett tidigare år och överenskommit med köparen att betalning inte skall ske förrän efter 1990 års utgång. För ett fall som detta innebär punkt 2 att den första kronans princip behålls och beskattning kommer att ske först när den första kronan betalas eller hålls tillgänglig för lyftning. Det fallet kan alltså uppkomma att vid en och samma taxering kan vinsten vid en avyttring som skett 1990 beskattas hårdare än en motsvarande avyttring som skett senare och där övergångsreglerna varit tillämpliga.

Jag är emellertid inte beredd att justera de aktuella övergångsreglerna i den riktning lagrådet antyder. Anledningen till detta är följande. Övergångsbestämmelserna avseende bostadsrätter och fastigheter har tillkommit efter en jämförelse mellan skatteutfallet vid en tänkt försäljning 1990 (taxering 1991) och en motsvarande försäljning ett senare år. Bestämmelserna syftar till att införandet av de nya reglerna inte skall innebära att det i vissa fall skall vara avsevärt mer förmånligt att avyttra bostadsrätter och fastigheter under 1990 och bli taxerad för avyttringen vid 1991 års taxering än att göra försäljningen senare. Med den utgångspunkten framstår det enligt min uppfattning som konsekvent att övergångsreglerna enbart tar sikte på avyttringar efter den 1 januari 1991 eftersom de skattskyldiga endast i de fallen är helt hänvisade till de nya reglerna. Vid avyttringar före den 1 januari 1991 är förhållandena principiellt annorlunda eftersom den skattskyldige kan välja om han skall skjuta upp beskattningen eller ej. Mot den bakgrunden anser jag att det inte är motiverat att föreslå andra regler än dem som fördes fram i lagrådsremissen.

## 6.5 Reavinstbeskattning av aktier m.m.

### 6.5.1 Inledning

Utvecklingen på den finansiella marknaden har under 1980-talet varit mycket snabb. Ett stort antal nya finansiella instrument har introducerats, tekniska framsteg har gjorts i hanteringen, avregleringar har ägt rum och för-mögenhetsvärdet har ökat kraftigt framför allt på grund av kursstegringarna på aktier.

Denna utveckling har lett till ökade krav på precision i reglerna för beskattning av reavinsterna på värdepapper. Nuvarande regler har kommit till under helt andra förutsättningar. Beskattningen av aktievinster har på senare år blivit allt mindre effektiv på grund av alltför generösa kvittningsmöjligheter. Beskattningen av handel med optioner och terminer är bristfälligt reglerad. Den nuvarande skattelagstiftningen är inte tillräckligt flexibel för att ta hand om nya företeelser på marknaden.

Nu behandlas aktier olika beroende på innehavstiden. Under de första två



åren beskattas hela vinsten och därefter 50 % av vinsten. Genom flera ingrepp under senare tid har kvittningsmöjligheterna begränsats och fr.o.m. 1990 har beskattningen av aktier som innehafts längre än två år, s.k. äldre aktier, dessutom skärpts.

För äldre aktier beräknas vinsterna genom s.k. genomsnittsberäkning. Detta innebär att de faktiska anskaffningskostnaderna för samtliga aktier av samma slag adderas. Det sammanlagda beloppet divideras därefter med antalet aktier för att bestämma genomsnittskostnaden. Beträffande äldre aktier som är föremål för marknadsnotering får i stället ett schablonmässigt anskaffningsvärde användas. Detta värde beräknas till 25 % av vad som erhållits vid avyttringen efter avdrag för provision o.d. För yngre aktier gäller den s.k. aktie-för-aktie-metoden.

Kritiken mot aktievinstbeskattningen går ut på att reglerna är olikformiga, orättvisa och krångliga. De har givit upphov till såväl skatteplanering som inlåsnings effekter. Kontrollmöjligheterna är bristfälliga. Skatteintäkterna har varit förhållandevis små.

### 6.5.2 Ewig beskattning av hela vinsten

**Mitt förslag:** Hela reavinsten beskattas oberoende av innehavstiden.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget har genomgående mottagits positivt.

**Skälen för mitt förslag:** Skillnaderna i behandling av yngre resp. äldre aktier har lett till inlåsnings genom att de skattskyldiga har strävat efter att aldrig avyttra en aktie vars värde ökat förrän den innehafts i två år. Detta har i sin tur lett till bristande flexibilitet på marknaden.

En enhetlig behandling med avseende på innehavstiden medför stora fördelar för såväl de skattskyldiga som för skattemyndigheterna. Man behöver inte längre hålla reda på den historiska anskaffningstidpunkten och lagregler som tar sikte på att bestämma denna tidpunkt i olika specialfall kan slopas.

Jag delar RINK:s uppfattning att en enhetlig och likformig beskattning av bl.a. aktier bör bygga på evig beskattning av hela den nominella vinsten.

### 6.5.3 Genomsnittsmetoden – huvudregler

**Mitt förslag:** Den genomsnittsmetod som i dag gäller för aktier med innehavstid på minst två år, skall tillämpas beträffande aktier m.fl. finansiella instrument.

**RINK:s förslag:** RINK:s s.k. sidoalternativ överensstämmer med mitt förslag. Som huvudalternativ för RINK fram portföljmetoden som skulle tillämpas för alla aktierrelaterade marknadsnoterade finansiella instrument som innehafts sedan ingången av beskattningsåret. För övriga aktierrelaterade instrument tillämpas genomsnittsmetoden.

**Remissinstanserna:** I stort sett alla remissinstanser som uttalar någon me-

ning om portföljmetoden är starkt kritiska. Endast LO tillstyrker huvudalternativet och menar att portföljmetoden har stora kontrollmässiga fördelar och att dess styrka ligger i att historisk information om anskaffningsvärden inte behöver sparas.

Bl.a. RRV, RSV och FAR anser att portföljmetoden är alltför komplicerad, speciellt för småsparare. OM påpekar att portföljmetoden inte alltid lämpar sig för optioner och andra s.k. derivatinstrument.

De flesta remissinstanserna anmärker dessutom på att portföljmetoden innebär beskattning av icke realiserade värdeökningar och att beskattning i vissa situationer skall ske trots att ett värdepapper sålts med förlust. Några instanser menar att det är en intressant och elegant metod som dock inte är tillräckligt utredd för att kunna införas. Bl.a. *Stockholms fondbörs* och *riksbanken* efterlyser ytterligare utredning.

Riksbanken anför att både portföljmetoden och genomsnittsmetoden har betydande nackdelar. *Kammarrätten i Stockholm*, *Sveriges advokatsamfund* och *TCO* förordar en genomsnittsmetod för samtliga aktier m.m. *Svenska fondhandlareföreningen*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenska sparbanksföreningen* och *Sveriges Aktiesparares Riksförbund* förordar i stället en aktie-föraktie-metod.

**Skälen för mitt förslag:** Portföljmetoden utgör en helt ny metod för beskattning av reavinster. Den har klara fördelar. Metoden ger möjligheter till effektiv kontroll, betydligt förenklade reavinstberäkningar och minskat behov av administrativa insatser. De brister i precision vid beskattningen som metoden innebär på kort sikt har emellertid mötts av kritik från många håll.

Även om kritiken mot portföljmetoden enligt min mening varit överdriven har jag förståelse för att en lösning som så väsentligt skiljer sig från vad som är beprövat kan vara svår att acceptera. Min slutsats är – bl.a. mot bakgrund av remissopinionen – att förutsättningar saknas för att lägga portföljmetoden till grund för aktievinstbeskattningen.

En konsekvens av mitt ställningstagande till portföljmetoden blir att den genomsnittsmetod, som redan i dag används för aktier som innehafts i två år eller längre, skall tillämpas beträffande aktier och aktierelaterade värdepapper. En sådan ordning för vinstberäkning redovisades också av RINK som ett alternativ till portföljmetoden.

Genomsnittsmetoden saknar inte brister. Talrika beräkningar krävs t.ex. av de skattskyldiga och för myndigheterna. Som jag återkommer till (avsnitt 6.5.14) bör dock genomsnittsvärdena på sikt kunna fastställas löpande från år till år. En strävan är att vinstberäkningarna så småningom skall kunna göras automatiskt och inom ramen för det förenklade deklarationsförfarandet.

### *Genomsnittsmetoden*

Vid genomsnittsmetoden beräknas den skattepliktiga reavinsten som försäljningsintäkterna minskade med det beräknade anskaffningsvärdet. Detta bestäms som det genomsnittliga anskaffningsvärdet för ett visst slag av värdepapper, multiplicerat med antalet sålda värdepapper av samma slag. Anskaffningsvärdet för kvarvarande innehav av aktier av samma slag minskas med hänsyn till det anskaffningsvärde som dragits av.

*Exempel:* En person har anskaffat 100 aktier av ett visst slag för 100 kr. per styck, 250 aktier à 150 kr. och 150 aktier à 200 kr. Han säljer 100 av aktierna för 300 kr. styck. Den skattepliktiga vinsten per aktie blir då 300 kr. minus det genomsnittliga anskaffningsvärdet per aktie. Detta anskaffningsvärde är 155 kr. per aktie (77 500 kr. i totala anskaffningsutgifter dividerat med 500 aktier). Den skattepliktiga vinsten blir således, i fråvar av transaktionskostnader, 145 kr. per aktie.

Aktiekursen sjunker och personen köper ytterligare 300 aktier av samma slag för 200 kr. styck. Därefter stiger aktiekursen och han säljer ytterligare 100 aktier för 300 kr. styck. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet är då 174:29 kr. (77 500 kr. - 15 500 kr. + 60 000 kr. = 122 000 kr. fördelat på 700 aktier). Vid beräkningen av anskaffningsvärdet för det återstående innehavet dras det anskaffningsvärde av som utnyttjades vid den tidigare försäljningen, dvs. anskaffningsvärdet minskas med de 15 500 kr. som utnyttjades vid den tidigare försäljningen.

Enligt nuvarande praxis skall vid beräkning av genomsnittlig anskaffningskostnad för äldre aktier, olika serier i samma bolag slås samman om kurskillnaderna mellan aktieslagen är små. De praktiska problemen med att avgöra vilka slag av värdepapper som skall slås samman vid genomsnittsberäkningen, när skall prisskillnaderna t.ex. anses vara små, talar mot en sammanslagning av olika slags värdepapper. Prisskillnaderna mellan värdepapperslagen kan vidare variera över tiden, vilket innebär att genomsnittsberäkningen i vissa fall skulle avse flera serier sammanslagna och i andra fall varje serie för sig. Jag delar RINK:s uppfattning att olika serier alltid bör redovisas var för sig. Även fria och bundna aktier brukar ha olika kurs varför det finns anledning att skilja även på dessa sorter.

Som ett aktieslag bör således räknas ett visst bolags aktier av viss serie och sort, exempelvis Volvo B fria.

Som jag återkommer till (avsnitt 6.5.14), finns det anledning att behålla en modifierad en schablonregel för bestämmande av anskaffningsvärden.

Genomsnittsmetoden regleras i 27 § 2 mom. första stycket SIL.

#### 6.5.4 Avdragsbegränsningar för reaförluster

**Mitt förslag:** Reaförluster på marknadsnoterade aktier m.fl. finansiella instrument får kvittas till 100 % mot reavinster på finansiella instrument av denna kategori. Överskjutande reaförluster och reaförluster på icke marknadsnoterade aktier m.m. får dras av till 70 %.

**RINK:s förslag:** Huvuddragen i RINK:s förslag överensstämmer med mitt förslag men resultatet uppnås genom en annan metod. Marknadsnoterade aktier m.m. beskattas som huvudregel enligt portföljmetoden. Reaförluster beaktas alltså till 100 % inom portföljen. Reaförluster på övriga aktier m.m. är avdragsgilla till 70 %.

**Remissinstanserna:** En majoritet av remissinstanserna kritiserar RINK:s förslag på grund av att de är negativa till portföljmetoden i sig men också för att de anser att avdragsbegränsningen till 70 % innebär en diskriminering av

risktagande som skulle komma att få negativ inverkan på företagens kapitalförsörjning. De förordar att förluster på aktier skall få kvittas fullt ut – i vart fall mot reavinster på aktier.

**Skälen för mitt förslag:** Ett viktigt inslag i den av RINK föreslagna portföljmetoden var att full kvittning medgavs mellan vinster och förluster inom portföljen. RINK föreslog att alla andra reaförluster skulle vara avdragsgilla endast till 70 %. Mitt ställningstagande i fråga om portföljmetoden medför att frågan om behandlingen av förluster kommit i ett delvis nytt läge. En generell avdragsbegränsning till 70 % för reaförluster skulle innebära en omotiverat hård behandling av aktieförsäljningar och det risktagande som aktieinnehav är förenat med.

Den begränsade avdragsrätten syftar till att motverka effekten av de skattekrediter som uppkommer när de skattskyldiga tidigare lägger förluster medan de dröjer med att realisera vinster. För att åstadkomma kvittningsmöjligheter liknande dem som portföljmetoden skulle ha erbjudit, anser jag emellertid att full kvittning bör medges inom gruppen marknadsnoterade aktier och värdepapper som skall beskattas som aktierna.

Med hänsyn till de kontrollsvårigheter som finns beträffande icke marknadsnoterade aktier och för att motverka effekterna av nämnda slag av skattekrediter, finns det anledning att behandla dessa aktier mindre generöst.

#### *Metod för avdragsbegränsning*

Förluster på icke marknadsnoterade aktier och liknande finansiella instrument skall således vara avdragsgilla endast till 70 %.

Begränsningen till 70 % skall ske för varje affär (och naturligtvis aktieslag) för sig. Genom att ett genomsnittligt anskaffningsvärde alltid skall användas, även för yngre aktier, kommer en viss kvittning mellan vinster och förluster att ske i de fall anskaffningsvärdena har varierat inom ett aktieslag.

När begränsningen av avdragsrätten för reaförluster till 40 % även på yngre aktier infördes den 1 januari 1989, uppkom frågan hur avdragsbegränsningen skulle tillämpas när yngre aktier som anskaffats till olika pris, säljs till ett enhetligt pris och såväl vinster som förluster uppstår. För dessa försäljningar skall aktie-för-aktie-metoden tillämpas. Detta leder till att för de aktier som sålts med förlust får förlusten bara kvittas till 40 % mot vinsterna på de aktier som sålts med vinst. I ett sådant fall ger den här föreslagna generella tillämpningen av genomsnittsmetoden en lindrigare beskattning än dagens regler.

Om icke marknadsnoterade aktier m.m. säljs vid två eller flera tillfällen får kvittning enligt de föreslagna reglerna inte ske mellan vinster och förluster även om det gäller samma värdepappersslag och försäljningarna har gjorts under samma beskattningsår. Det är således bara anskaffningskostnaden som beräknas enligt genomsnittsmetoden. Försäljningsintäkten får inte beräknas med tillämpning av genomsnittsberäkning. Om aktier som genomsnittligt har anskaffats för 100 kr. till hälften säljs för 90 kr. och till andra hälften till 110 kr., är förlusten på de aktier som säljs för 90 kr. bara avdragsgill till 70 % medan hela vinsten på de aktier som säljs för 110 kr. är skattepliktig. Regler om avdragsbegränsningar blir nämligen inte effektiva om det

är möjligt för de skattskyldiga att genom efterföljande affärer neutralisera effekten av begränsningen.

#### *Avdragsrätt mot utdelning*

Undantaget från 70-procentsbegränsningen för reaförlusterna på marknadsnoterade aktier gäller bara mot reavinster. Det bör noteras att *full* avdragsrätt för reaförluster däremot inte medges mot löpande avkastning på aktier och liknande, dvs. mot utdelning. Mot utdelning får reaförluster på aktier aldrig dras av med mer än 70 %. Förslaget skiljer sig i detta avseende från vad jag föreslår beträffande marknadsnoterade fordringar.

En skillnad mellan aktier och fordringar som motiverar denna olikhet är att det beträffande aktier inte föreligger samma svårigheter som beträffande fordringar att skilja på vad som är reavinst och vad som är löpande avkastning. Det är inte heller lämpligt att de skattskyldiga ges incitament att ta fram reaförluster på aktier för att kvitta mot den löpande avkastningen och på så sätt undgå att denna beskattas. Jag återkommer till frågan om behandling av utdelning i anslutning till övriga avgränsningsfrågor beträffande aktierna (avsnitt 6.5.5).

#### *Marknadsnotering*

Med marknadsnotering avses i RINK:s förslag notering på svensk eller utländsk börs eller annan notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig. Till det sistnämnda slaget av marknadsnoteringar räknas allmänt tillgängliga uppgifter om köp- och säljpriser från s.k. market makers (marknadsgaranter).

I RINK:s förslag hade frågan om marknadsnotering betydelse för vilka värdepapper som skulle beskattas enligt portföljmetoden. De värdepapper som räknades som marknadsnoterade kunde därigenom träffas av beskattning av icke realiserade värdeökningar. De gynnades å andra sidan av att reaförluster beaktades till 100 % inom portföljen.

I detta förslag har marknadsnoteringen betydelse för vilka värdepapper som skall åtnjuta förmånen av full kvittning mellan vinster och förluster inom aktiegruppen. Frågan vilka värdepapper som skall undantas från begränsningen av avdragsrätten till 70 %, bör som nämnts avgöras bl.a. med hänsyn till vilka kontrollmöjligheter som finns.

I de fall det inte finns några marknadsnoteringar kan skattemyndigheterna inte kontrollera att egendomen verkligen har köpts och sålts till den kurs som den skattskyldige uppgett. Det finns inte heller samma möjligheter att upptäcka att han över huvud taget har ägt ett värdepapper.

Icke noterade värdepapper i ett bolag där det också finns marknadsnoterade värdepapper skulle enligt RINK beskattas enligt portföljmetoden. Jag föreslår att dessa i det nu föreslagna systemet *inte* får räknas in bland de marknadsnoterade.

Värdepappersmarknadskommittén har i sitt nyligen avgivna betänkade (SOU 1989:72) föreslagit att alla nuvarande börslistor skall slås samman till en lista. Givetvis bör alla värdepapper som noteras på en sådan lista anses vara marknadsnoterade. I övrigt föreslår jag att RINK:s definition på mark-

nadsnoterad skall följas. Jag kan dock få anledning att återkomma till marknadsnoteringsbegreppet när jag redovisar mina överväganden angående värdepappersmarknadskommitténs förslag.

Reaförlustreglerna återfinns i 27 § 5 mom. och 3 § 2 mom. SIL. Begreppet marknadsnoterad regleras i 27 § 2 mom. andra stycket SIL.

### 6.5.5 Avgränsningsfrågan

**Mitt förslag:** Som aktier beskattas finansiella instrument vars avkastning är knuten till det utgivande företags vinst eller utdelning eller som i övrigt är utformade så att värdeutvecklingen liknar den som gäller för en aktie.

Löpande avkastning på finansiella instrument som skall beskattas som aktier behandlas i inkomstskattehänseende som utdelning.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inte kritiserat gränsdragningen beträffande vilka värdepapper som skall beskattas som aktier.

**Skälen för mitt förslag:** De förändringar jag föreslagit i förhållande till RINK:s förslag ställer nya krav på avgränsning av finansiella instrument vilka bör aktievinstbeskattas.

Den avgörande förändringen i förhållande till RINK:s förslag är utformningen av avdragsbegränsningarna (avsnitt 6.2.3 och 6.5.4).

Skillnaden när det gäller kvittningsmöjligheterna ökar behovet av en noggrann avgränsning i fråga om vilka finansiella instrument som skall beskattas som aktier och vilka som skall beskattas som fordringar eller på annat sätt.

En viktig skillnad är att på aktiesidan får reaförluster kvittas endast till 70 % mot utdelning medan reaförluster på marknadsnoterade fordringar som jag återkommer till (avsnitt 6.6.3) får kvittas fullt ut mot ränteintäkter.

Detta medför att om ett finansiellt instrument som har samma möjligheter till värdeutveckling som en aktie hänförs till fordringarna, skulle det få en i särklass gynnad behandling. Ränta på lån som upptagits för att förvärva instrumentet skulle vara fullt avdragsgill mot löpande avkastning och reavinst vid avyttring. Dessutom skulle reaförlust vid avyttring av instrumentet vara fullt avdragsgill mot dess löpande avkastning.

Om instrumentet i stället hänförs till aktierna får reaförluster dras av bara till 70 % mot instrumentets löpande avkastning. För skattskyldiga med nettoränteutgifter på mer än 100 000 kr. blir därtill ränteutgifter för lån som upptagits för att finansiera förvärvet avdragsgilla bara till 70 % mot löpande avkastning eller reavinst.

Aktierna utgör den form av finansiering av företagsamhet som är omgärdad av mest reglering och kontroll (bl.a. genom aktiebolagslagen och VPC-registrering). Av bl.a. statsfinansiella skäl skulle det vara olyckligt om skattereglerna var utformade så att det var skattemässigt mera gynnat att satsa pengar i ett företag på något annat sätt än genom att förvärva aktier. En utgångspunkt vid gränsdragningen bör därför vara att alla finansiella instrument vars värdeförändring liknar aktiens skall beskattas på samma sätt som aktierna.

Olika "förstadier" till aktier och aktieliknande instrument hör självfallet till den grupp som bör beskattas som aktier. Det gäller interimisbevis, delbevis och teckningsrättsbevis till aktie i moderbolaget. Det innebär att de träffas av de avdragsbegränsningar som gäller för aktier.

#### *Konvertibla skuldebrev m.fl.*

Skattereglerna bör helst vara neutrala till vilken form av finansiering som väljs både för de enskilda placerarna och för företagen.

En utgångspunkt bör som nämnts vara att alla finansiella instrument vars avkastning är knuten till vinstens eller utdelningens storlek för ett företag eller som i övrigt är utformade så att värdeutvecklingen liknar den för en aktie, skall hänföras till aktierna i skattehänseende.

Jag föreslår därför att alla värdepapper som innehåller en optionsrätt till förvärv av aktie hänförs till aktierna, dvs. konvertibelt skuldebrev, konvertibelt vinstandelsbevis, skuldebrev förenat med optionsrätt samt optioner avseende aktier och aktieindex. Med anledning av *lagrådets* påpekande föreslår jag att även ett skuldebrev som varit förenat med optionsrätt skall beskattas bland aktierna.

Givetvis skall aktiereglerna också gälla terminer avseende aktier. Jag återkommer till den närmare utformningen av options- och terminsbeskattningen (avsnitt 6.5.8 och 6.5.9).

Vidare bör alla vinstandelsbevis hänföras till de aktiebäskattade instrumenten. Eftersom avkastningen regelmässigt är knuten till bolagets vinst eller beslutad utdelning bör inte frånvaron av en konverteringsrätt leda till en annan beskattning än enligt aktiereglerna.

#### *Fondandelar*

Nuvarande regler innebär att en aktiefond anses utgöra en avkastningsfond om fondförmögenheten till mer än en fjärdedel består av skuldebrev. Avyttring av andel i sådan fond beskattas i inkomstslaget kapital. Är andelen skuldebrev högst en fjärdedel beskattas avyttring av andelen som tillfällig förvärvsverksamhet enligt aktievinstreglerna. Det är i dag förmånligare för innehavaren att avyttringen beskattas enligt aktievinstreglerna.

I det nu föreslagna skattesystemet gäller förmånliga kvittningsregler inom gruppen aktier och liknande. De föreslagna förändringarna beträffande avdragsrätten för reaförluster på aktier leder till att bara andelar i fonder som i betydande utsträckning innehåller aktier bör få beskattas enligt aktievinstreglerna. Fonder med stor andel fordringar ger regelmässigt större löpande avkastning än fonder vars förmögenhet är placerad i aktier. Om fonder med betydande andel fordringar beskattas enligt aktievinstreglerna, skulle skattefördelar kunna uppnås genom att andelar säljs med vinst strax före utdelning och kvittningsunderlag därigenom kan tas fram för att utnyttja en reaförlust på marknadsnoterade aktier. Sådan skatteplanering bör förhindras.

Aktiefondandelar kan sägas till sin natur alltid vara marknadsnoterade. Reavinst vid avyttring av fondandel skulle, om inget undantag infördes, ingå bland dem mot vilka full avdragsrätt medges för reaförluster på marknadsnoterade aktier m.m. Jag föreslår därför att endast andel i aktiefond som

innehåller minst tre fjärdedelar aktier, skall träffas av de förmånliga kvittningsregler som gäller för marknadsnoterade aktier. Tekniskt åstadkommer man detta enklast genom att föreskriva att endast andelar i fonder med minst tre fjärdedelar aktier får åtnjuta full kvittning enligt reglerna i förslaget till 27 § 5 mom. SIL. Andelar i andra aktiefonder behandlas därmed som de icke marknadsnoterade, vare sig de är marknadsnoterade eller inte, med påföljd att vinster inte ingår bland de vinster mot vilka reaförluster på marknadsnoterade aktier är avdragsgilla till 100 % och att reaförluster är avdragsgilla endast till 70 %.

Beträffande andelar i allemansfonder anser jag att dessa bör beskattas som aktierna. I enlighet med vad RINK föreslagit bör emellertid endast två tredjedelar av vinst resp. förlust beaktas.

#### *Andel i ekonomisk förening*

Andelar i ekonomiska föreningar avyttras ofta genom inlösen. Då uppkommer sällan någon skattepliktig reavinst av betydelse. Dessutom utgörs huvuddelen av antalet andelar i ekonomiska föreningar av andelar med låga individuella värden i kooperativa ekonomiska föreningar. Uppkommer en reavinst bör den – om innehavet av andelen inte betingas av näringsverksamhet – beskattas enligt aktievinstreglerna.

#### *Utländska aktier och aktier förvärvade i utländsk valuta*

I gällande rätt finns inga bestämmelser som särskilt reglerar beskattningen av kursvinster och kursförluster på utländsk valuta.

Vid placeringar i aktier där förvärv eller avyttring görs i utländsk valuta omräknas köpeskillingen till svenska kronor med utgångspunkt från valutakurserna vid köp- resp. säljtidpunkten. Detta är ett exempel på den allmänna regel om att vederlag – som t.ex. betalning i form av andra aktier – värderas i svenska kronor vid beskattningen. Beskattningen sker således helt och hållet enligt aktievinstreglerna.

Enligt RINK:s förslag skulle marknadsnoterade aktier beskattas i samma portfölj oberoende av om aktierna avser ett svenskt eller utländskt bolag och oberoende av vilken valuta som används vid betalningen. Även fordringar och skulder utställda i utländsk valuta skulle beskattas enligt portföljmetoden men i två olika portföljer, en för fordringar i utländsk valuta och en för skulder i utländsk valuta.

I remissbehandlingen av RINK:s betänkande har framkommit önskemål om att valutariskerna vid affärer med aktier som t.ex. noteras vid utländsk börs i det landets valuta, skall kunna begränsas genom optioner och terminer i det aktuella landets valuta.

Som jag återkommer till (avsnitt 6.7.2) är jag för närvarande inte beredd att lägga fram något komplett förslag till regler för beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Däremot anser jag att det inte finns anledning att dröja med förslaget såvitt avser utländska aktier och aktier i svenska bolag där betalning sker i utländsk valuta.

Beskattningen bör bygga på den huvudprincip som fastslogs av RINK,



dvs. att alla aktier skall behandlas lika. Full kvittningsrätt för reaförluster på marknadsnoterade aktier bör därför gälla mot reavinster på marknadsnoterade aktier oberoende av om aktierna avser ett svenskt eller utländskt bolag och oberoende av om betalningen sker i svensk eller utländsk valuta. Det innebär att man inte behöver bryta ut en eventuell valutakursförändring och beskatta den skild från aktievinstberäkningen.

Jag föreslår således att reavinster på såväl svenska som utländska aktier där betalning sker i utländsk valuta beskattas enligt aktievinstreglerna. Vid vinstberäkningen beaktas dock att betalning inte sker i svenska kronor. Det innebär att anskaffningsvärdet är det belopp som betalades när aktien förvärvades, omräknat till svenska kronor på dagen för förvärvet, och försäljningsintäkten det belopp som erhöles vid avyttring av aktien, omräknat till svenska kronor på avyttringsdagen.

Därmed sker automatiskt en fullständig kvittning mellan aktievinsten och eventuell valutakursförlust och vice versa. Detta kan i och för sig anses strida mot principen att fordringsförluster aldrig skall vara fullt kvittningsbara mot aktievinster. Jag anser dock att fördelarna med ett sådant förfarande överväger genom att beskattningen sker på detta sätt redan i dag och att beräkningarna blir enkla.

Motsvarande gäller för andra finansiella instrument som skall beskattas enligt aktievinstreglerna, så länge inte fordringar i utländsk valuta utgör en del av instrumentet.

#### *Utdelningarna*

För att önskad likformighet skall uppnås för de värdepapper som beskattas som aktierna, måste även den löpande avkastningen behandlas lika på aktie- resp. fordringsidan. Annars skulle behandlingen av avkastningen styra företagens och de enskildas val av placeringsform i företagen.

Jag föreslår att den löpande avkastningen på alla finansiella instrument som skall beskattas som aktier behandlas som utdelning. Vissa räntor skall därmed behandlas som utdelning. Det gäller t.ex. ränta på konvertibla skuldebrev och avkastning på vinstandelslån.

Reaförlust på här aktuella instrument får således kvittas endast till 70 % mot dess löpande avkastning.

Bestämmelsen beträffande löpande avkastning på aktieliknande tillgångar återfinns i 3 § 2 mom. SIL.

#### *Övrigt*

Mitt förslag är att även värdepapper som inte räknas upp i 27 § SIL skall kunna beskattas som aktier. Detta är enligt min mening nödvändigt för att motverka ständiga försök att konstruera nya finansiella instrument för skatteplanering.

Av betydelse vid bedömningen av om ett värdepapper skall anses vara aktieliknande är om avkastningen eller värdet, direkt eller indirekt, beror på det utgivande företagens ekonomiska utveckling. Värdepapper vars pris är beroende av prisutvecklingen på aktier, såsom aktieindexoptioner, är exempel på sådana aktieliknande värdepapper som blir beskattade enligt aktie-

reglerna. Rättigheter att teckna bevis om andel i vinst är ett annat exempel.

Bestämmelserna om att aktieliknande finansiella instrument skall beskattas som aktierna finns i 27 § 1 mom. SIL.

Det bör noteras att någon genomsnittsbekräkning inte föreslås för andelar i handelsbolag. Nuvarande regler beträffande sådana andelar förs i stort sett oförändrade över till den nya lagstiftningen. Förslaget är intaget i 28 § SIL. Vissa bestämmelser rörande handelsbolagsandelar finns också i 24 § 2 mom. andra och tredje styckena SIL.

### Sammanfattning

De värdepappersslag som skall behandlas som aktier är således bl.a. svenska och utländska aktier, interimbevis, delbevis, bevis om teckningsrätt till aktie, andel i aktiefond, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev, skuldebrev som är eller varit förenat med optionsrätt, optionsrätt eller företrädesrätt till teckning av aktie, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt, andel i ekonomisk förening samt termin och köp- eller säljoption avseende aktie eller aktieindex. Vidare gäller detsamma för finansiellt instrument som till sin konstruktion eller verkningssätt liknar de uppräknade instrumenten.

Löpande avkastning på finansiellt instrument, som skall beskattas som aktier, skall i skattehänseende behandlas som utdelning.

### 6.5.6 Ingen beskattning vid konvertering och lösen

**Mitt förslag:** Utnyttjande av konvertibelt skuldebrev eller vinstandelsbevis, köpoption, optionsbevis, termin, teckningsrättsbevis, delbevis eller företrädesrätt till teckning av vinstandelslån för förvärv av egendom, skall inte utlösa beskattning.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer delvis med mitt. Utnyttjande av köpoption, optionbevis, termin, teckningsrättsbevis, delbevis, konvertibelt skuldebrev, konvertibelt vinstandelsbevis eller liknande finansiellt instrument för förvärv av egendom, skall inte utlösa reavinstbeskattning om utnyttjandet äger rum högst ett år efter utställandet eller emissionen av det finansiella instrumentet. Om utnyttjandet sker senare utlöser det beskattning.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna är överlag negativa till förslaget om beskattning vid utnyttjande av finansiellt instrument för förvärv av egendom. TCO tillstyrker dock att utnyttjande av köpoption skall utlösa beskattning.

Denna beskattning anses innebära ett onödigt krångel. Principiella skäl såsom kontant- och skatteförmågeprincipen talar direkt emot att införa beskattning vid en tidpunkt då den skattskyldige inte erhåller några pengar.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt gällande rätt utlöser lösen av köpoptioner, utnyttjande av teckningsrätter eller teckningsoptioner, konvertering av konvertibla skuldebrev, konvertibla vinstandelsbevis eller liknande inte reavinstbeskattning (i det följande kallat avskattning). Detta är i vissa fall uttryckligen reglerat och följer i andra av praxis.

Avskattning kan motiveras från likformighetssynpunkt och har även statsfinansiella fördelar eftersom den generellt innebär en tidigareläggning av beskattningen.

Avskattning ger dock upphov till ett extra beskattningstillfälle som annars skulle ha skjutits upp till dess den underliggande egendomen säljs. Frågan är alltså vid vilken tidpunkt beskattningen skall äga rum.

Vid avskattning beräknas vinsten på grundval av marknadsvärdet på utnyttjandedagen för det värdepapper som då erhålls. Om det inte finns någon marknadsnotering för detta värdepapper får ett beräknat marknadsvärde tas fram. Detta innebär givetvis ett betydande merarbete för de skattskyldiga och för skattemyndigheterna. Det är inte heller säkert att resultatet blir rättvist eftersom det inte alltid går att nå fram till ett rättvisande marknadsvärde.

I det nu föreslagna systemet skall genomsnittsmetoden tillämpas vid vinstberäkningarna. RINK hade däremot portföljmetoden som huvudregel. Vid portföljmetoden beräknas en vinst om värdet på den erhållna egendomen efter avdrag beräknat med hjälp av den s.k. avdragskvoten. Det innebär en förhållandevis enkel beräkning. Vid genomsnittsmetoden skall det beräknade marknadsvärdet dels användas för att bestämma avyttringslikvid, dels läggas till kvarvarande anskaffningsvärde för alla tillgångar av samma slag och summan divideras med antalet tillgångar av detta slag vid nästa avyttring.

Utan avskattning i de aktuella fallen behöver man inte göra reavinstberäkningar baserade på ett beräknat marknadsvärde på den underliggande egendomen. De omfattande räkneoperationer som i vissa fall krävs för beräkningar enligt genomsnittsmetoden kan skjutas upp tills ett säkrare underlag finns och göras i ett sammanhang när den underliggande egendomen säljs.

Med tanke på att jag stannat för att föreslå vinstberäkningsregler som i sina huvuddrag är desamma som i dag, hör det också till bilden att den nuvarande ordningen såvitt avser konvertibla skuldebrev och optionsrätter går tillbaka på lagstiftning som är mindre än fem år gammal. Ingripandet då innebär nämligen ett övergivande av den tidigare avskattningsordningen. I denna fråga finns det anledning att tillmäta nyttan av kontinuitet i regleringen betydelse.

Jag anser därför att övervägande skäl talar för att inte införa några regler om avskattning. Detta bör gälla såväl vid lösen av köpoptioner som vid konvertering av konvertibla skuldebrev och utnyttjande av tecknings- och delrätter, oavsett om de har erhållits genom köp eller på grund av innehav av moderaktie.

Sedan lagrådsremissen beslutades har regeringsrätten den 7 februari 1990 meddelat en dom som rör beskattning av terminer. I förhandsbeskedet från riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, vilket regeringsrätten inte ändrade (regeringsrättens mål nr 3242-1989), finns uttalanden som tyder på att utnyttjande av en s.k. indextermin för köp av egendom kan utlösa beskattning hos innehavaren. Så bör det inte vara i det nya systemet. Jag föreslår därför att uppräkningsinstrument som undantas från avskattning kompletteras med terminer.

RINK föreslog att avskattning skulle ske i de fall lösen inträffar mer än ett

är från det köpoptionen utställdes. Om avskattning vid lösen enligt mitt förslag inte införs, kommer den tidsfrist som löper från optionens utställande till dess den blir löst att sakna betydelse i detta hänseende. OM påtalade särskilt vid remissbehandlingen att reglerna beträffande optioner enligt RINK:s förslag innehöll alltför många olika bestämmelser som var anknutna till olika tidsfrister. Det är en fördel om inte ett alltför komplext system av regler som innehåller tidsfrister byggs in i skattesystemet. Det är besvärande nog med den tidsaspekt som ligger i beskattningsårets slutenhet, vilkens verkningar accentueras genom att sparande av underskott inte tillåts i inkomstslaget kapital. Jag följer därför inte RINK:s förslag om avskattning för finansiella instrument som utnyttjas för förvärv av egendom senare än efter ett år.

Undantaget från beskattning finns i 24 § 2 mom. femte stycket SIL.

### 6.5.7 Anskaffningsvärden för vissa värdepapper

*Teckningsrätter m.m.*

**Mitt förslag:** Vid avyttring av teckningsrättsbevis och delbevis, som erhållits med stöd av moderaktie, bestäms anskaffningsvärdet till noll kr. Detsamma gäller när beviset utnyttjats till förvärv av aktie, konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev med optionsrätt.

**RINK:s förslag:** Anskaffningsvärdet skall beräknas genom proportionering.

**Remissinstanserna:** Svenska Revisorsamfundet SRS förordar proportionering som huvudregel för att fastställa anskaffningsvärden.

**Skälen för mitt förslag:** Innehav av en moderaktie kan ge rätt att teckna nya aktier eller att, vid fondemission, utan vederlag erhålla flera aktier i moderaktiens bolag. Dessa rättigheter kan antingen utnyttjas för att erhålla fler aktier eller avskiljas från moderaktien och säljas separat i form av *teckningsrättsbevis* resp. *delbevis*. Därutöver kan innehav av moderaktier ge rätt att köpa konvertibla skuldebrev och skuldebrev förenade med optionsrätt. Även dessa rättigheter, som också benämns teckningsrätter enligt 5 kap. 10 § aktiebolagslagen (1975:1385), kan antingen utnyttjas för förvärv av skuldebreven eller säljas direkt. I det följande använder jag termen teckningsrätt för både sådana rättigheter som avser aktier och sådana som avser konvertibla skuldebrev och skuldebrev med optionsrätt.

Jag skall först behandla frågan om vilket anskaffningsvärde en teckningsrätt eller delrätt skall åsättas om den säljs separat. Jag återkommer därefter till hur dess anskaffningsvärde skall beaktas om den utnyttjas för förvärv av ett annat finansiellt instrument och detta i sin tur avyttras.

Enligt nuvarande regler skall vid beräkning av anskaffningsvärde på teckningsrättsbevis (avseende aktier) och delbevis, moderaktiens anskaffningsvärde proportioneras mellan moderaktien och rätten. Vid proportioneringen bestäms rättens anskaffningsvärde som en andel av moderaktiens anskaffningsvärde. Andelen utgörs av försäljningspriset för rätten dividerat med moderaktiens marknadsvärde före avskiljandet av rätten.

Om en innehavare av en moderaktie får rätt att till underpris teckna *annat än* aktier eller konvertibla skuldebrev eller skuldebrev med optionsrätt i det egna bolaget, t.ex. aktier i ett annat bolag, kan värdet av företrädesrätten i vissa fall vara att betrakta som utdelning. Anskaffningsvärdet för en sådan företrädesrätt (ofta benämnd inköpsrätt) beräknas inte genom proportionering utan bestäms som värdet av den beskattade utdelningen. Det skiljer sig alltså från den regel som annars gäller om proportionering. Någon förändring av dessa regler är inte avsedd.

En annan metod för att fastställa anskaffningsvärdet för tecknings- och delrätter föreslogs av kapitalvinstkommittén (SOU 1986:37 s. 101). Den metoden innebär att anskaffningsvärdet för avyttrade tecknings- och delrätter som erhållits med stöd av moderaktie sätts till noll kr.

Fördelen med nuvarande proportioneringsregel är att metoden innebär en enhetlig, och ekonomiskt sett riktigare, tillämpning av genomsnittsmetoden än alternativet att ha noll kr. som anskaffningsvärde.

Försäljning av en tecknings- eller delrätt kan ses som en delförsäljning från den enhet som aktien och teckningsrätten utgör. Vid delförsäljningar av aktier av ett aktieslag proportioneras anskaffningsvärdet enligt genomsnittsmetoden på de försålda aktierna och det kvarvarande aktieinnehavet.

Nackdelen med proportionering är att det medför betydligt krångligare beräkningar än alternativet att ha noll kr. som anskaffningsvärde. Försäljningar av teckningsrätter påverkar vid proportionering exempelvis det återstående genomsnittliga anskaffningsvärdet på moderaktierna. Denna nackdel måste tillmätas särskilt stor betydelse i ett skattesystem där genomsnittsmetoden genomgående skall tillämpas.

Det tyngsta skälet för införa en regel som säger att anskaffningsvärdet skall vara noll kr. är alltså att det blir enklare att beräkna den skattepliktiga vinsten vid försäljningar av tecknings- och delrätter. Försäljningar av dem påverkar då inte heller det genomsnittliga anskaffningsvärdet för återstående aktier.

En nackdel med noll kr. som anskaffningsvärde är att utrymmet för skatteplanering blir något större. Moderaktien, som får hela anskaffningsvärdet, kan säljas med en reaförlust som endast beror på att teckningsrätten har blivit avskild. Förhållandet skulle kunna utnyttjas för skatteplanering genom att moderaktier avyttras med sådan förlust strax före ett årsskifte och teckningsrätterna avyttras först efter årsskiftet eller används för nyförvärv. Detta kan vara lönsamt om det rör sig om marknadsnoterade aktier m.m. och det finns reavinster att dra av förlusten emot.

Om däremot teckningsrätten säljs medan aktien behålls får den skattskyldige betala skatt på hela försäljningsintäkten. Han riskerar då att inte kunna dra av en senare reaförlust på moderaktien till mer än 70 %, dvs. om moderaktien inte var marknadsnoterad eller om det inte finns reavinster på marknadsnoterade aktier att kvitta emot. För att undvika en sådan ogynnsam skattebehandling kan det förutses att aktieägare i vissa fall avstår från att sälja sina teckningsrätter. En regel om att anskaffningsvärdet är noll kr. kan därför i viss mån anses missgynna handeln med tecknings- och delrätter. Olägenheterna bör dock vara begränsade eftersom full kvittning medges i fråga

om reaförluster på marknadsnoterade aktier.

Mot bakgrund av att jag nu generellt förordar genomsnittsmetoden anser jag att övervägande skäl talar för att bestämma anskaffningsvärdet till noll kr.

Beträffande teckningsrätt till konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt gäller redan enligt nuvarande regler att teckningsrätten skall anses anskaffad utan kostnad, dvs. anskaffningsvärdet skall sättas till noll kr. Dessa regler – som nu återfinns i punkt 2 b nionde stycket av anvisningarna till 36 § KL – bör behållas av samma skäl som anförts för förändringen beträffande teckningsrätter till aktier.

Regeln om att anskaffningsvärdet skall sättas till noll kr. för teckningsrätter avseende konvertibla skuldebrev och skuldebrev med optionsrätt gäller såväl när teckningsrätten avyttras som när anskaffningsvärdet skall bestämmas på egendom som har förvärvats med stöd av den. Mitt förslag innebär givetvis ingen förändring. Det innebär att när ett konvertibelt skuldebrev, som har tecknats med stöd av en företrädesrätt, säljs utgör teckningsbeloppet anskaffningsvärde.

Förslaget finns i 27 § 2 mom. tredje stycket SIL.

### Optionsbevis

**Mitt förslag:** Anskaffningsvärdet för optionsbevis förvärvat genom teckning av skuldebrev förenat med optionsrätt, beräknas enligt den nuvarande s.k. restvärdemetoden. Samma värde inverkar på beräkningen av anskaffningsvärdet för egendom som förvärvas när optionsrätten utnyttjas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer delvis med mitt. Som huvudregel skall dock anskaffningsvärdet beräknas genom proportionering. Om uppgift saknas om marknadsvärdet på skuldebrevet inkl. optionsrätten skall optionsbevisets anskaffningsvärde bestämmas genom restvärdemetoden.

Vidare föreslås att om optionsrätten utnyttjas, skall den åsättas anskaffningsvärdet noll kr. när vinstberäkning sker för den med stöd av optionsrätten förvärvade egendomen.

**Remissinstanserna:** Svenska Revisorsamfundet SRS förordar proportionering som huvudregel för att fastställa anskaffningsvärden.

**Skälen för mitt förslag:** Nuvarande regler infördes efter förslag från kapitalvinstkommittén (prop. 1984/85:193). De innebär att anskaffningsvärdet vid avyttring av optionsbevis, som erhållits genom teckning av skuldebrev förenat med optionsrätt, beräknas som emissionspriset på skuldebrevet inkl. optionsrätten minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid emissionen. Detta sätt att beräkna anskaffningsvärdet kallas här restvärdemetoden.

I prop. 1984/85:193 framhölls att restvärdemetoden är den som ger ett ekonomiskt korrekt resultat. Det är också den metod som gör att det oftast blir ett nollresultat på själva skuldebrevsaffären. Det är riktigt eftersom skuldebrev vanligen ges ut till samma kurs som de löses in till och – om de inte byter ägare under löptiden – inte leder till någon reavinst.

Jag delar inte RINK:s uppfattning att en proportionering med hänsyn till skuldebrevets resp. optionsrättens marknadsvärde vid *avyttringstidpunkten* ger ett ekonomiskt riktigare resultat. Även om optionsrätten har ökat mer i värde än skuldebrevet finns det inte anledning att anta att en större del av anskaffningsvärdet belöpte på optionsrätten vid förvärvet. Det medför att för liten vinst beskattas vid försäljning av optionsrätten medan en för stor vinst tillskrivs skuldebrevet.

Vid restvärdemetoden görs proportioneringen i stället vid *emissionstillfället*, eller när skuldebrevet inkl. optionsrätten förvärvades. I sällsynta fall kan det hända att teckningsbeloppet för både skuldebrev och optionsrätt understiger marknadsvärdet på skuldebrevsdelen. Detta kan bero på att det är fråga om löneförmåner till anställda eller liknande. I sådana fall bör proportioneringen vid anskaffningstillfället göras på grundval av marknadsvärdet vid förvärvet på skuldebrevet och optionsrätten tillsammans, minskat med skuldebrevsdelens marknadsvärde vid samma tillfälle.

Enligt gällande rätt skall anskaffningsvärdet för en optionsrätt som förvärvats genom teckning av skuldebrev med optionsrätt beräknas enligt restvärdemetoden även när den har utnyttjats för förvärv av egendom. Optionsrätten värderas alltså även då med utgångspunkt från dess värde vid förvärvstidpunkten, dvs. sammanlagda värdet av skuldebrevet och optionsrätten vid denna tidpunkt minskat med skuldebrevets värde då.

Denna form av beräkning av anskaffningsvärde blir visserligen tämligen komplicerad när det är fråga om fördelning av anskaffningsvärde mellan olika delar av det ursprungliga värdepapperet och det värdepapper som har förvärvats med stöd av detta. Jag anser emellertid att riskerna för att optionsbevisen skall kunna användas för skatteplanering är för stora för att jag skall kunna ställa mig bakom RINK:s förslag att bestämma optionsrättens anskaffningsvärde till noll kr. ens vid beräkning av vinst för den egendom som förvärvats med stöd av den.

Jag föreslår därför att anskaffningsvärdet för egendom förvärvad med stöd av optionsrätt skall bestämmas som optionsrättens värde, beräknat enligt restvärdemetoden, plus teckningsbeloppet för det med stöd av optionsrätten förvärvade instrumentet.

Vid avyttring av konvertibelt skuldebrev, skuldebrev förenat med optionsrätt, vinstandelsbevis, aktie eller annat finansiellt instrument, som har förvärvats med stöd av optionsrätt som i sin tur förvärvats genom teckning av skuldebrev förenat med optionsrätt, skall den ursprungliga optionsrätten enligt restvärdemetoden värderas till emissionspriset för skuldebrevet jämte optionsrätten minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid teckningstillfället.

Bestämmelserna finns i 27 § 3 mom. SIL.

### 6.5.8 Reavinstbeskattningen av optioner

#### *Nuvarande regler*

En option innebär att någon (utfärdaren) åtar sig att vid en viss tidpunkt till ett bestämt pris köpa något från eller sälja något till innehavaren av optio-

nen. Innehavaren kan välja om han önskar utnyttja optionen eller inte. Om han inte utnyttjar den förfaller den. En optionsaffär kan avslutas antingen genom kontant slutreglering (kvittning eller stängning) eller genom leverans av den avtalade egendomen (lösen).

Nuvarande regler för beskattning av optioner innebär att *utfärdaren* alltid beskattas omedelbart för den ersättning – premien – han får vid utfärdandet av optionen enligt reglerna för *övrige tillfällig förvärvsverksamhet* (35 § 1 mom. 1 KL). Hans kostnader för att fullfölja åtagandet är däremot inte alltid avdragsgilla. Kostnader för kvittning (utfärdande av en motstående option under löptiden) och stängning (kontantreglering vid löptidens slut) är avdragsgilla hos utfärdaren endast om det rör sig om standardiserade optioner och då endast mot erhållna premier samma beskattningsår som intäkten beskattas. Om affären i stället avslutas med lösen beskattas aktieaffären för sig enligt *aktievinstreglerna* (35 § 3 mom. KL). En reaförlust på den underliggande aktien är inte avdragsgill mot premien.

*Innehavaren* av en option (dvs. den som har förvärvat en option) beskattas enligt reglerna för *övrige lös egendom* (35 § 4 mom. KL) om han överlåter optionen under dess löptid och enligt *aktievinstreglerna* om han utnyttjar optionen. Erlagd premie räknas därvid som en kostnad för intäkternas förvärvande vid reavinstberäkningen beträffande aktierna. Om optionen inte utnyttjas utan förfaller utgör premien en icke avdragsgill kapitalförlust hos innehavaren.

Reglerna har kritiserats därför att praxis har tagit den utvecklingen att olika slags vinstregler gäller för parterna i optionsaffärer. Det har också pekats på bristande samstämmighet mellan reglerna genom att en inkomst beskattas hos den ena parten medan utgiften inte är avdragsgill hos den andra.

#### *RINK:s förslag*

RINK strävar även när det gäller optionsreglerna efter ett enhetligt system som leder till ett så ekonomiskt riktigt resultat som möjligt. Förslaget innebär i motsats till gällande regler att de olika leden i en optionsaffär ses som en helhet. Sambandet mellan premien och kostnaderna för att uppfylla åtagandet enligt ett optionsavtal erkänns.

RINK föreslår att vinster på köp- och säljoptioner avseende aktier och aktieindex i första hand skall beskattas enligt portföljmetoden.

*Utfärdaren* skall dock alltid beskattas enligt genomsnittsmetoden för premien. När det rör sig om en standardiserad option inträder skattskyldighet för erhållen premie först när utfärdaren frigjorts från sina åtaganden. Kostnader vid kontant slutreglering är fullt avdragsgilla mot premien. För icke standardiserade optioner tas premien upp till beskattning omedelbart medan kostnader för fullgörandet får dras av endast till 70 % om de uppkommer ett senare beskattningsår. Om optionsaffären avslutas med leverans beskattas emellertid den påföljande aktieaffären hos utfärdaren enligt portfölj- eller genomsnittsmetoden beroende på hur länge de underliggande aktierna innehafes. Vid köpoption läggs därvid premien till erhållen försäljningsintäkt och vid säljoption dras premien av från anskaffningsvärdet. Om portföljmetoden tillämpas beaktas utgifterna i princip till 100 %.



*Innehavaren* beskattas enligt portföljmetoden om han säljer en option som han innehaft över ett årsskifte. Han beskattas dessutom enligt portföljmetoden för en aktieförsäljning om han sålt aktier med stöd av en säljoption som innehafts över ett årsskifte även om aktierna *inte* hade innehafts över ett årsskifte. I övriga fall sker beskattning enligt genomsnittsmetoden. Erlagd premie läggs därvid till anskaffningsvärdet för aktierna.

Reaförluster får vid tillämpning av genomsnittsmetoden bara dras av till 70 %.

#### *Tidpunkten för beskattning*

**Mitt förslag:** Utfärdare av optioner med en löptid på högst ett år beskattas för nettoresultatet av affären när den avslutas. Beskattningseffekten blir densamma för den som utfärdar optioner med längre löptid om utfärdandet och fullföljandet sker under samma beskattningsår. Om kostnaderna i det sistnämnda fallet uppkommer först ett senare år får de dras av som reaförlust.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt. RINK skiljer dock på standardiserade och icke standardiserade optioner.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna noterar med tillfredsställelse att ett heltäckande regelverk har åstadkommit för optionsbeskattningen. De har emellertid åtskilliga invändningar mot utformningen. Framför allt *OM* framför detaljerade synpunkter på förslagets olika delar. Kritiken tar bl.a. sikte på den ogynnsamma behandlingen på avdragssidan, de komplexa reglerna för bestämning av tidpunkten för beskattning samt de parallella regelverk som portföljmetoden och genomsnittsmetoden tillsammans innebär.

**Skälen för mitt förslag:** Den föreslagna begränsningen av avdragsrätten för reaförluster (avsnitt 6.5.4) innebär att 100-procentig kvittning medges endast mellan vinster och förluster på marknadsnoterade aktier m.m. I övrigt gäller för aktier avdragsbegränsningen till 70 % (3 § 2 mom. SIL.). Bestämmelserna innebär att avdragsbegränsningen kan slå till om intäkter och kostnader för t.ex. en optionsaffär uppkommer under skilda år. Begränsningen träffar då hela kostnadsbeloppet och inte, vilket i och för sig är mer motiverat, den nettoförlust som uppkommer sedan kostnader dragits av från intäkterna.

Det går inte alltid att fastställa beskattningsbart resultat i samband med utfärdande av optioner på samma sätt som för vanliga reavinster. Vid utfärdandet av en option får utfärdaren en intäkt (premien). Därefter skall utfärdaren, om optionen inte förfaller, fullfölja den affär han åtagit sig i optionsavtalet, dvs. köpa eller sälja egendom till visst pris eller erlagga en summa för att uppfylla sitt åtagande.

I nuvarande praxis godtas inte sambandet mellan premien och de påföljande utgifterna som ett underlag för en sedvanlig reavinstberäkning. Endast som ett undantag har utgifter för fullföljandet fått kvittas mot premien. Det gäller standardiserade optioner och endast om utgifterna uppkommer samma år som det finns någon premie att kvitta emot. Reaförlust vid leverans har aldrig fått dras av mot premien.

RINK:s förslag innebär en ändring härvidlag. Man accepterar sambandet mellan premien och utgifterna för att uppfylla åtagandet samt att en reavinstberäkning kan göras även om intäkten kommer först och utgifterna senare.

Jag är beredd att godta RINK:s förslag i denna del (24 § 1 mom. andra stycket SIL). Beskattningen av premien för optioner med en löptid på högst ett år bör skjutas upp tills resultatet av hela affären kan beräknas. Jag anser inte att det finns anledning att skilja på standardiserade resp. icke standardiserade optioner. Ett av kriterierna för nuvarande standardiseringsbegrepp i punkt 7 av anvisningarna till 36 § KL är att optionen skall vara föremål för marknadsmissig omsättning med regelbundna noteringar. Jag anser att det räcker med de förmånligare kvittningsreglerna för marknadsnoterade optioner.

Att beskattningen för optioner med kort löptid skjuts upp högst ett år, innebär att kostnaderna för att fullfölja åtagandet blir avdragsgilla samma år som intäkterna tas upp till beskattning. Då kan en konventionell reavinstberäkning göras, dvs. kostnaderna för att fullgöra åtagandet får dras av från den intäkt som erhöles när åtagandet ingicks. Denna lösning medför visserligen en viss risk att premier "glöms bort". Detta motverkas dock av att den "förlust" som premien på en förfallen option utgör för innehavaren skall vara avdragsgill (avsnitt 6.2.4). När innehavaren yrkar avdrag för erlagd premie på en "privat" option uppmärksammas taxeringsmyndigheterna på att utfärdaren skall beskattas för intäkten. För de standardiserade optionerna finns andra kontrollmöjligheter.

För optioner med en löptid på *mer* än ett år föreslår jag däremot att premien alltid skall beskattas hos utfärdaren det år optionen ställs ut. Om utgifterna för att fullfölja åtagandet uppkommer samma år får de dras av mot premien. Om utgifterna uppkommer ett senare beskattningsår – och det gäller optioner som inte är marknadsnoterade – blir de avdragsgilla endast till 70 %. För marknadsnoterade optioner begränsas avdragsrätten till 70 % endast om det inte finns vinster på marknadsnoterade aktier m.m. att kvitta mot.

Förslaget vad gäller tidpunkten för beskattning framgår av 24 § 4 mom. tredje stycket SIL.

### *Vinstberäkningen*

**Mitt förslag:** Reavinstberäkning av optionsaffärer sker genom att anskaffningsvärdena i förekommande fall beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Utfärdaren beskattas för skillnaden mellan erhållen premie och de kostnader han har för att fullfölja åtagandet. Avdragsgilla poster är kontant slutregleringslikvid samt reaförlust till följd av avyttring av den underliggande egendomen. När utfärdaren tvingas köpa på grund av en säljoption är en förlust avdragsgill mot premien endast om förlusten uppkommer senast det beskattningsår då premien tas upp till beskattning.

**RINK:s förslag:** Förslaget överensstämmer i vissa delar med mitt men skiljer sig från mitt främst genom förslaget om tillämpning av portföljmetoden. Dessutom föreslås att en genomsnittsberekening skall göras på intäktssidan vid beskattning av optionsutfärdaren.

**Remissinstanserna:** Kritiserar främst portföljmetoden och avdragsberäkningsarna för reaförluster.

**Skälen för mitt förslag:** Som anförts tidigare (avsnitt 6.5.3) är det för närvarande inte lämpligt att införa portföljmetoden. Det nya systemet för beräkning av reavinst på optioner bör därför bygga på genomsnittsmetoden.

Utnyttjande av en köpoption skall som nämnts (avsnitt 6.5.6) inte utlösa beskattning hos innehavaren (24 § 2 mom. femte stycket SIL). För utfärdarens del har såväl aktie- som optionsaffären avslutats när en köpoption utnyttjas, dvs. när han tvingas sälja till innehavaren av optionen. Utfärdaren skall givetvis beskattas då.

Om optionsaffären avslutas med kvittning eller stängning föreslår jag att utfärdaren får dra av den kontanta slutregleringslikviden från erhållen premie (24 § 1 mom. andra stycket SIL).

För att beskattningen skall bli likformig vid leverans resp. kontant slutreglering bör utfärdaren även i leveransfallet få dra av en eventuell reaförlust som uppkommer när han i enlighet med optionsavtalet säljer en aktie som han antingen innehar sedan tidigare eller just har köpt för att kunna leverera. Jag föreslår därför en regel som innebär att premien läggs till försäljningsintäkten vid aktiebeskattningen (24 § 4 mom. tredje stycket SIL).

Utnyttjande av en säljoption utlöser beskattning hos innehavaren. Han säljer ju antingen en aktie som han innehar sedan tidigare eller som han just skaffat för att kunna sälja, till utfärdaren. Innehavaren bör därför få lägga den erlagda premien till till ingångsvärdet för den sålda egendomen. Detta följer av den generella regleringen i 3 § 1 och 2 mom. SIL.

Hur beskattningen skall ske hos utfärdaren när han köper en aktie i enlighet med en säljoption är inte lika givet som i de nyss beskrivna situationerna. I möjligaste mån bör man även här sträva efter en beskattning som är likformig oavsett hur affären avslutas. En reaförlust på den underliggande egendomen kan emellertid inte alltid få kvittas fullt ut mot erhållen premie. Om utfärdaren säljer aktien vidare omedelbart med förlust kan det synas självklart att denna förlust utgör en utgift för utfärdaren som är förenad med åtagandet enligt säljoptionen. Sambandet blir däremot inte lika tydligt om det går en längre tid innan utfärdaren säljer aktien vidare. Egentligen skulle man behöva vänta med beskattning av premien till dess den underliggande egendomen avyttrades. Det kan i princip ta hur lång tid som helst. Av statsfinansiella skäl och kontrollskäl är det inte lämpligt att underlåta att beskatta premien till dess den underliggande egendomen avyttras.

För att i rimlig utsträckning ändå uppnå att optionsaffärer beskattas lika oavsett hur de avslutas föreslår jag att reaförlust som uppkommer samma beskattningsår som det då premien skall tas upp till beskattning skall vara fullt avdragsgill mot premien. Det innebär att beskattningsresultatet i princip blir detsamma om affären avslutas med stängning, kvittning eller lösen. Säljs aktien däremot vid en senare tidpunkt med förlust blir den föremål för avdrags-

begränsningar som en vanlig reaförlust (24 § 4 mom. tredje stycket SIL).

Någon genomsnittsberäkning av erhållna premier finner jag inte motiverad. Det bör således vara "anskaffningskostnaden" som beräknas enligt nämnda metod också när en optionsutfärdare beskattas för premier, dvs. kontantavräkningslikvider för optioner med samma löptid och villkor i övrigt (genomsnittsmetoden regleras i 27 § 2 mom. första stycket SIL).

För beskattningen av innehavaren föreslås inga särskilda nya regler när det gäller vinstberäkningen, förutom att utgift för förfallen option görs avdragsgill som reaförlust (24 § 2 mom. första stycket SIL). Av de generella ändringarna av kapitalbeskattningen följer dock att en enhetlig beskattning införs. Reglerna är också sådana att innehavaren får dra av utgifter och motsvarande intäkter tas upp till beskattning hos utfärdaren.

Beskattningen av innehavaren regleras i de generella bestämmelserna i 3 § 1 och 2 mom. samt 24 § 1 och 2 mom. SIL.

### *Sammanfattning*

*Utfärdaren av optioner med en löptid på högst ett år* beskattas för nettoresultatet av affären när den avslutats. Utfärdarens utgifter i samband med kvittning och kontant slutreglering blir därmed avdragsgilla till 100 % i den mån de inte överstiger erhållen premie. Överstiger utgifterna premien blir förlusten fullt avdragsgill mot vinster på marknadsnoterade aktier och liknande om det för sig om en marknadsnoterad option. Annars är den avdragsgill till 70 %. Om affären avslutas med leverans av aktierna (lösen) och en förlust uppkommer på aktieaffären är denna fullt avdragsgill mot premien. Uppkommer därvid en nettoförlust är den avdragsgill enligt reglerna för den underliggande egendomen, dvs. om aktien är marknadsnoterad får förlusten kvittas till 100 % mot aktievinster och är den inte marknadsnoterad får nettoförlusten dras av till 70 %. För säljoptioner gäller dessutom särskilda regler. En reaförlust på den underliggande aktien när utfärdaren tvingats köpa enligt en säljoption är avdragsgill till 100 % mot premien endast om aktien säljs vidare senast det beskattningsår då premien skall tas upp till beskattning. Annars beskattas hela premien för det beskattningsår då lösen skedde medan aktieaffären beskattas för sig när aktierna väl avyttras.

Samma vinstberäkningsregler gäller för en utfärdare av *optioner med en löptid på mer än ett år*. Däremot gäller andra regler för tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Premien skall alltid tas upp till beskattning det år då avyttringen skedde. Uppkommer kostnader senare år får dessa dras av till 70 %. Om det är fråga om en reaförlust på aktieaffären gäller dock avdragsreglerna för den underliggande egendomen. Förlusten blir således avdragsgill till 70 % om den underliggande egendomen inte är marknadsnoterad och till 100 % mot aktievinster om den är marknadsnoterad.

Förslaget framgår av 24 § 4 mom. tredje stycket SIL.

Beskattningen av innehavaren framgår av följande tablå.

	Utfärdare:		Innehavare:	
	Kvittning/ stängning	Lösen	Kvittning/ stängning	Lösen
	<b>Högst ett års löptid</b>			
<i>Köption</i>	Premien ./. kontantavr. beskattas när affären avslutas*	Premien +/- aktievinst/ förlust beskattas när lösen sker <sup>x</sup>	Kontantavr. ./. premien besk. vid kontantavr.*	Ingen beskattn. förrän aktien säljs. Premien läggs till dess ing.-värde <sup>x</sup>
<i>Säljoption</i>	--	Premien beskattas vid lösen ./. ev. reaförlust om aktien säljs samma år <sup>x</sup>	--	Reavinst på aktien beskattas vid lösen efter avdrag för premien <sup>x</sup>
	<b>Mer än ett års löptid</b>			
<i>Köption</i>	Premien beskattas omedelbart och kontantavr. samma år får dras av fullt ut*	Premien beskattas omedelbart, +/- reavinst/förlust på aktien om affären avslutas samma år <sup>x</sup>	--	Ingen beskattning förrän aktien säljs, premien läggs till aktiens ing.-värde <sup>x</sup>
<i>Säljoption</i>	--	Premien beskattas omedelbart -/+ reaförlust/vinst om aktien säljs vidare samma år*	--	Reavinst på aktien beskattas vid lösen efter avdrag för premien <sup>x</sup>

\* Reaförlust får kvittas fullt ut mot vinst på marknadsnoterade aktier m.m. om optionen är marknadsnoterad, annars till 70 %

<sup>x</sup> Reaförlust får kvittas fullt ut mot vinst på marknadsnoterade aktier m.m. om aktierna är marknadsnoterade, annars till 70 %

### Ränte-, valuta- och råvaruoptioner

**Mitt förslag:** Ränte-, valuta- och råvaruoptioner beskattas enligt samma principer som aktieoptioner. Samma avdragsbegränsningar gäller för dem som för den underliggande egendomen.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Har inte uttalat sig särskilt i frågan.

**Skälen för mitt förslag:** Nuvarande beskattningsregler skiljer inte på optioner där den underliggande egendomen är aktier eller aktierelaterade index och optioner där den underliggande egendomen är räntebärande värdepapper och ränteindex eller annan egendom.

Enligt RINK:s förslag styr beskattningsreglerna för den underliggande hur optioner skall beskattas. Marknadsnoterade aktieoptioner skall således enligt huvudregeln beskattas enligt portföljmetoden och ränteoptioner enligt genomsnittsmetoden. Om det rör sig om valutaoptioner skall beskattning ske enligt portföljmetoden i den s.k. valutatillgångsportföljen.

Jag anser att en utgångspunkt för beskattningen av optioner bör vara att de så långt möjligt skall beskattas enligt samma regler som den underlig-

gande egendomen. Det leder till att skattereglerna inte blir styrande för om en investering skall göras i ett derivatinstrument eller direkt i den underliggande egendomen. Det möjliggör också enhetliga regler som är oberoende av hur en derivataffär avslutas.

Utöver de redan behandlade aktieoptionerna finns ränteoptioner (optioner där den underliggande egendomen är fordringar utställda i svenska kronor eller t.ex. ränteindex som avser räntesatser på fordringar utställda i svenska kronor), valutaoptioner (optioner där den underliggande egendomen eller ränteindex avser utländsk valuta eller fordringar utställda i utländsk valuta) och slutligen råvaruoptioner (optioner som avser t.ex. guld, koppar, kaffe eller i princip vilken annan lös egendom som helst).

De föreslagna reglerna innebär att det på intäktssidan kommer att råda enhetliga bestämmelser för de olika optionslagen. De regler som kommer att vara olika för de skilda grupperna av optioner finns på avdragssidan.

Jag föreslår således att reaförluster på marknadsnoterade ränteoptioner avseende fordringar utställda i svenska kronor skall vara fullt kvittningsbara mot ränteinkomster och mot reavinster på marknadsnoterade fordringar utställda i svenska kronor m.m. Överskjutande förluster är avdragsgilla till 100 % upp till 100 000 kr. och därefter till 70 %. Förluster på icke marknadsnoterade ränteoptioner är enligt huvudregeln avdragsgilla till 70 %. Om emellertid affären avslutas genom leverans och den underliggande egendomen är marknadsnoterad gäller reglerna för den underliggande egendomen (kvittningsreglerna framgår av förslaget till 29 § jämfört med 3 § 2 mom. SIL och vinstberäkningsreglerna av 24 § 4 mom. SIL).

Beträffande valutaoptioner lämnas för närvarande inget förslag. Jag återkommer till den frågan i höst i samband med förslag om hur valutabeskattningen i övrigt skall regleras.

När det gäller råvaruoptionerna bör samma regler som för övrig lös egendom som inte är avsedd för personligt bruk gälla. Reaförluster är således avdragsgilla till 70 % oavsett om optionen eller den underliggande egendomen är marknadsnoterad eller inte (30 § SIL, jfr avsnitt 6.9). Vinstberäkningsreglerna i övrigt bör för de icke aktierelaterade optionerna vara utformade på samma sätt som för aktieoptioner. Reglerna för vinstberäkning i 24 § 1 och 4 mom. SIL gäller för alla typer av optioner.

### 6.5.9 Reavinstbeskattning av terminer

**Mitt förslag:** Vinstberäkning sker enligt genomsnittsmetoden. Vid terminsaffärer inträder skattskyldighet för vinst och avdragsrätt för förlust vid kontant slutreglering och – för säljaren – vid leverans.

**RINK:s förslag:** Portföljmetoden utgör huvudalternativ för vinstberäkning. Skattskyldigheten för terminer inträder redan när terminskontraktet ingås. Vid standardiserade terminer inträder dock skattskyldighet inte förrän vid netting, stängning eller leverans.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna, som framför allt stöder sig på en utredning av *OM*, är starkt kritiska och anser att förslaget är ofullständigt.

**Skälen för mitt förslag:** En termin liknar i vissa avseenden en option men den avgörande skillnaden är att båda parterna är bundna vid avtalet, dvs. den ena är skyldig att köpa egendom till visst pris och den andra är skyldig att sälja egendom till visst pris vid viss avtalad tidpunkt.

Terminer kan, på det sätt som den marknadsmässiga omsättningen för närvarande sker, avslutas på följande fyra sätt:

*Stängning* (kontant slutreglering vid löptidens slut) – pengar utväxlas men inga värdepapper. Vid stängning beräknas vad säljaren/köparen skulle vinna/förlora vid en tänkt leverans. Om resultatet inte blir noll för bägge parterna kommer den ena parten betala till den andra. Summan bestäms i förhållande till hur värdet på den underliggande egendomen har förändrats. Det är den part för vilken kurserna har gått åt fel håll – om kursen har gått upp säljaren och om den har gått ned köparen – som skall betala. Den organiserade handeln med terminer är en tämligen ny företeelse och auktoritativa uttalanden om hur beskattning skall ske har länge saknats. Hittills har den vanligaste uppfattningen varit att terminer som avslutas genom stängning skall beskattas som övrig tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom. 1 KL medan förluster inte är avdragsgilla. Som nämnts meddelade regeringsrätten den 7 februari 1990 dom (mål nr 3242-1989) i ett överklagat förhandsbesked från riksskatteverkets nämnd för rättsärenden. Domen gäller standardiserade terminer relaterade till aktieindex och innebär att vinster och förluster i kontantavräkningsfallen är hänförliga till sådan tillfällig förvärvsverksamhet som avses i 18 § första stycket e 2 KL. Förluster får således kvittas mot vinster när det gäller standardiserade indexterminer.

*Leverans* – affären fullföljs enligt kontraktet och t.ex. en aktie köps resp. säljs. Den påtagliga skillnaden mellan en sådan affär och en vanlig aktieförsäljning är den tid som förflyter mellan kontraktets ingående och affärens fullföljande. Vid terminsaffären sker köpet först vid den avtalade tidpunkten. När ett terminskontrakt avser aktier sker beskattning enligt aktievinstreglerna i 35 § 3 mom. KL. Beträffande aktieindexterminer får ledning sökas i nyssnämnda rättsfall.

*Nettning* – innebär att en part för att säkra sin vinst eller förlust på en viss nivå ingår ett motsatt terminskontrakt. Om ett kontrakt innebär att en part skall sälja egendom till visst pris innebär nettning att han ingår ett kontrakt att köpa likadan egendom för det pris till vilket han vill säkra vinsten/förlusten. Sedan nettning skett kan affären avslutas antingen genom leverans eller kontant slutreglering. Beskattningen torde följa samma regler som angetts för stängning resp. leverans ovan.

*Vidareförsäljning* – innebär att terminen säljs vidare. En sådan transaktion beskattas som försäljning av övrig lös egendom enligt 35 § 4 mom. KL.

Nuvarande regler och den praxis som har utvecklats för beskattning av terminsaffärer ger ett otillfredsställande resultat och är i stora delar fortfarande oklar.

RINK avsåg att skapa ett heltäckande regelverk även för terminerna men nådde inte riktigt ända fram. RINK menar att de standardiserade terminerna skall behandlas förmånligare än de icke standardiserade. Därför skall man vänta med beskattning av terminer tills affären är avslutad. Vid icke

standardiserade terminer sker beskattning hos säljaren redan vid avtalstidpunkten. Vad som inte angavs i betänkandet var hur man skulle förfara om säljaren ägde resp. inte ägde de underliggande värdepapperen vid avtalstidpunkten.

Enligt min mening bör den lösning som väljs vara neutral både i förhållande till om den skattskyldige äger de underliggande värdepapperen eller inte och till hur affären avslutas. Även om den säljande parten äger de underliggande instrumenten kan det nämligen hända att han inte använder dem till den aktuella terminsaffären.

Jag vill därför inte föreslå regler som fingerar försäljning av underliggande finansiella instrument. Bestämmelserna måste också täcka det fallet att den underliggande egendomen inte innehas vid någon tidpunkt eftersom de flesta terminsaffärer inte leder till leverans.

Det går inte att göra några meningsfulla reavinstberäkningar innan man vet nettoresultatet av en terminsaffär. Till skillnad från vad som gäller vid utställande av en option erhåller inte någon av parterna några pengar vid kontraktets ingående. Dessutom vet man varken om vinst eller förlust uppkommer eller vem som vinner eller förlorar. Det är därför inte rimligt att i det läget beskatta den säljande parten för hela den avtalade köpeskillingen.

En avgörande skillnad mellan RINK:s system och det som jag nu föreslår är att RINK hade portföljmetoden som en huvudmetod för aktiebeskattning. Ett avdrag beräknat med hjälp av avdragskvoten kunde appliceras på en bruttointäkt och en beräknad nettovinst tas upp till beskattning. Detta är inte möjligt med genomsnittsmetoden.

Jag föreslår därför att terminerna skall beskattas först när slutresultatet är känt. Det innebär att beskattning sker för det beskattningsår då leverans enligt kontraktet skall ske.

Ett preliminärt resultat kan ha blivit känt dessförinnan genom att nettning har ägt rum. RINK föreslår att skattskyldighet för standardiserade terminer skall inträda vid nettning. OM har emellertid upplyst att clearingkostnader i samband med terminsaffärer ofta inte blir kända till sitt belopp förrän på kontraktets slutdag. De beräknade clearingkostnaderna kan från nettningsdagen till slutdagen förändras så att en affär som på nettningsdagen visade ett överskott på slutdagen har gått med förlust. Om en sådan kostnad skulle uppkomma vid ett senare beskattningsår än det då nettningsresultatet beskattades träffas den av avdragsbegränsningarna. I likhet med vad jag föreslagit beträffande optionerna föreslår jag därför att det inte görs någon skillnad mellan standardiserade och icke standardiserade terminer. Inga terminer beskattas förrän då leverans enligt kontraktet skall ske, även om nettning har ägt rum.

Reglerna framgår av förslaget till 24 § 4 mom. fjärde stycket SIL. Att köparen inte beskattas vid leverans framgår av 24 § 2 mom. femte stycket SIL.



Köparen		Säljaren	
Kontant slutreglering	Leverans	Kontant slutreglering	Leverans
Reavinst/förlust beskattas då fullgörandet skall ske.*	Ingen beskattning förrän egendomen säljs. Då som vanlig aktieaffär. <sup>*)</sup>	Reavinst/förlust beskattas då fullgörandet skall ske.*	Reavinst eller förlust beskattas vid fullgörandet som en vanlig aktieaffär. <sup>*)</sup>

\*) Reaförlust på marknadsnoterad termin får kvittas fullt ut mot vinst på marknadsnoterade aktier m.m. Förlust på icke marknadsnoterad termin får dras av till 70 %.

\*) Reaförlust på marknadsnoterad aktie får kvittas mot vinst på marknadsnoterade aktier. Förlust på icke marknadsnoterad aktie får dras av till 70 %.

### Ränte-, valuta- och råvaruterminer

Jag föreslår att beskattningsreglerna för terminer med olika typ av underliggande egendom, på samma sätt som jag föreslagit beträffande optionerna, skall vara desamma som för den underliggande egendomen (avsnitt 6.5.8). Ränteterminer beskattas bland fordringarna enligt 29 § (avsnitt 6.6) och råvaruterminer bland den övriga lösa egendomen enligt 30 § SIL (avsnitt 6.9). Beträffande valutabeskattningen avser jag att återkomma (avsnitt 6.7).

### 6.5.10 Blankningsaffärer

**Mitt förslag:** Vid blankningsaffärer skall inte lånet och återlämnandet av den sålda aktien utlösa reavinstbeskattning hos utlånanen. I stället beskattas den som gör blankningsaffären för de intäkter han får vid avyttringen och medges avdrag för kostnaderna för återanskaffningen.

Om en blankningsaffär sträcker sig över ett årsskifte skall intäkten tas upp till beskattning senast beskattningsåret efter det år då avyttringen skedde.

**RINK:s förslag:** Beskattning skall ske som om lånet av aktien utgör ett köp och återlämnandet en försäljning av den lånade aktien.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inte kommenterat förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt nuvarande regler i punkt 2 b femte stycket av anvisningarna till 36 § KL skall vid avyttring av aktie som säljaren lånat, s.k. *blankningsaffär*, skattepliktig reavinst anses ha uppkommit trots att aktien förvärvas efter avyttringen. Vinst eller förlust beräknas som skillnaden mellan vad som erhålls vid avyttringen av den lånade aktien och anskaffningskostnaden för den aktie som återlämnas till långivaren. Har aktien inte återlämnats före utgången av året efter avyttringsåret beskattas säljaren för skillnaden mellan den köpeskillning han erhållit vid försäljningen och lägsta värdet av motsvarande aktie. Avdragsgill reaförlust anses därvid inte kunna uppkomma. Om aktien som återlämnas har anskaffats till ett annat värde

skall mellanskillnaden tas upp till beskattning resp. får dras av som reaförlust.

Denna reglering innebär att beskattning sker som om bara en försäljning och ett köp hade ägt rum. I de fall täckningsköpet och återlämnandet av den lånade aktien inte sker före utgången av året efter avyttringsåret fingeras ett ersättningsköp ha gjorts till lägsta noterade kurs under återstoden av avyttringsåret.

RINK (SOU 1989:33, del III, s. 373) föreslog att blankningsaffärerna i stället skulle beskattas som om två köp och två försäljningar hade gjorts, dvs. man skulle återgå till vad som gällde enligt ett rättsfall (RÅ 1965 ref 19) innan bestämmelsen i KL om blankningsaffärer infördes. I RINK:s betänkande anmärks ändringen beträffande blankningsaffärerna endast i specialmotiveringen till föreslagna 24 § 2 mom. SIL. Det anges att förslaget inte innehåller någon motsvarighet till nuvarande reglering.

Värdepappersmarknadskommittén har i betänkandet (SOU 1989:72) Värdepappersmarknaden i framtiden, behandlat frågan om blankningsaffärer ur sitt perspektiv. Kommittén konstaterar att blankningsmöjligheten skapar förutsättningar för en högre likviditet och en effektivare prissättning på aktiemarknaden. Kommittén föreslår att förbudet för fondkommissionärer att göra äkta blankningsaffärer och viss oäkta korttidsblankning slopas men att hanteringen kringgärdas med vissa bestämmelser.

RINK:s förslag till beskattning vid blankning är att se som ett utflöde av valet av portföljmetoden som beskattningsmodell. De förslag jag nu lägger fram bygger i allt väsentligt på genomsnittsmetoden. Det finns då anledning att med nya utgångspunkter överväga hur blankningsaffärerna skall behandlas. De positiva effekter för den svenska värdepappersmarknaden som värdepappersmarknadskommittén anför som skäl för att blankningsförbudet bör upphävas inverkar också på bedömningen.

Blankningsaffärerna har vissa drag gemensamma med terminsaffärerna. Det är fråga om att sälja något som man vid avtalstidpunkten inte nödvändigtvis äger. Det är önskvärt att skattereglerna för dessa bägge typer av affärer inte strider mot varandra.

Det finns två typer av blankningsaffärer. Den ena typen är s.k. äkta blankningsaffärer där ett lånat värdepapper säljs vidare och ett motsvarande värdepapper senare köps tillbaka för att återlämnas till långivaren. Den andra typen är s.k. oäkta blankningsaffärer. En sådan innebär att man säljer värdepapper som man vid försäljningstillfället inte förfogar över. Därefter förvärvar man de värdepapper som skall levereras. I det senare fallet finns det inte någon transaktion att beskatta utöver själva blankningsaffären.

Om en blankningsaffär enligt RINK:s förslag skall beskattas som om lånet i själva verket varit ett köp och en försäljning gäller följande. A som lånar ut en aktie anses ha avyttrat den till marknadspriset på utlåningsdagen och B som lånar aktien anses ha förvärvat den till detta pris. Därefter säljs den lånade aktien vidare och B beskattas för skillnaden mellan det fiktiva förvärvspriset och ersättningen vid avyttringen. Som regel torde den affären varken gå med vinst eller förlust. Därefter köper B en ny aktie som han lämnar till A. A anses därvid ha förvärvat ersättningsaktien till det marknadspris

som gällde på dagen för återlämnandet. Detta blir hans nya ingångsvärde. Hos B görs en ny reavinstberäkning där detta marknadspris räknas som försäljningsintäkt och det pris han betalade när han köpte den får dras av. Denna affär torde också regelmässigt varken ge vinst eller förlust. En flerstepsbeskattning innebär alltså att A får ta fram värdestegringen på aktien, medan B som regel inte påförs någon skatt. Sådana skatteregler skulle sannolikt minska incitamentet för långivaren A att låna ut sina aktier för en blankningsaffär.

Skälen för en blankningsaffär är olika för de inblandade parterna. För långivaren innebär utlåningen, som sker mot ersättning, att han ökar avkastningen på sitt innehav. Låntagaren, den s.k. blankaren, ges möjlighet att tjäna pengar i en nedåtgående marknad.

Om A:s utlåning inte beskattas som en avyttring skulle följande gälla. B anses ha sålt aktien för det pris som han säljer den vidare till och han anses ha anskaffat den till det – ofta lägre – pris som han köper ersättningsaktien för. I detta fall slipper A skatta av värdestegringen på sin aktie och B, som gör blankningsaffären, blir beskattad för den vinst han gör på affären.

*Exempel:* A äger en aktie som han har förvärvat för 100 kr. När han lånar ut den till B står den i 115 kr. B säljer den vidare för 115 kr. B avvaktar därefter tills kursen har fallit till 112 kr. Då köper han en aktie och lämnar tillbaka den till A. Den är fortfarande värd 112 kr. när den lämnas till A. Om man beskattar alla led enligt RINK:s förslag blir resultatet följande. A:s vinst är  $115 - 100 = 15$  kr. och hans nya ingångsvärde är 112 kr. Vinstberäkningen för B:s första affär är  $115 - 115 = 0$ . Vid B:s andra affär är vinsten  $112 - 112 = 0$ .

Om man inte beskattar låneleden blir resultatet följande. A gör ingen avyttring. B beskattas för  $115 - 112 = 3$  kr.

Jag anser att det leder till ett riktigare skatteutfall att inte se lånetransaktionen i sig som ett köp och en försäljning utan att i stället beskatta B för eventuell vinst. Den skattemässiga synen på blankningsaffärerna är helt avgörande för om det skall förekomma några äkta blankningsaffärer. Skattesystemet bör vara neutralt i detta hänseende och lämna möjligheten öppen så att ett eventuellt slopande av blankningsförbudet för fondkommissionärerna kan få de avsedda positiva effekterna för värdepappersmarknaden. Jag föreslår därför att det i lagstiftningen förs in ett förtydligande av vilket följer att dessa lån inte är att betrakta som en avyttring (24 § 2 mom. första stycket SIL). Intäkter för utlåning bör beskattas som intäkt av kapital på samma sätt som utdelning. Motsvarande kostnad blir avdragsgill för låntagaren (3 § 1 och 2 mom. SIL).

I det nya skattesystemet kommer ett samhällsekonomiskt ovidkommande incitament till blankningsaffärer att försvinna, nämligen tvåårsregeln. I dag finns det ett intresse för utlånaren att kunna få fram en viss avkastning på sitt innehav av äldre aktier utan att bryta innehavstiden. Om ett nytt innehav anses ha påbörjats skall ju 100 % av vinsten tas upp till beskattning i stället för 50 % av vinsten.

Systematiken i det nu föreslagna skattesystemet är sådan att det fordras

en undantagsregel för att beskattningen skall skjutas upp i fall där intäkten uppträder ett år och motstående kostnad först ett senare år. Ett sådant undantag har föreslagits beträffande optioner med en löptid på högst ett år. I alla andra fall beskattas bruttointäkten år ett och avdragsposten uppträder som en reaförlust och riskerar att omfattas av avdragsbegränsningar vid det senare beskattningsåret.

Försäljning enligt terminskontrakt beskattas enligt mitt förslag inte förrän resultatet av hela affären har blivit känt. Vid terminsaffärer utgår normalt ingen betalning förrän på kontraktets slutdag. Jag har därför i de fallen ansett att beskattningen skall kunna skjutas upp till slutdagen oavsett kontraktets löptid. Vid utfärdande av optioner utgår däremot regelmässigt en premie redan vid utfärdandet. Jag har därför föreslagit regler som innebär att beskattningen får skjutas upp högst ett år för att möjliggöra en fullständig reavinstberäkning vid beskattningen. Vid blankningsaffärer erhåller blankaren hela försäljningsintäkten innan hans kostnader för återanskaffning uppkommer. I likhet med vad som gäller för utfärdande av optioner anser jag att beskattningen inte i samtliga fall bör få skjutas upp till dess återanskaffningskostnaden har uppkommit. Däremot bör beskattningen kunna skjutas upp ett år om affären sträcker sig över ett årsskifte och det således inte går att göra en vinstberäkning år ett.

För att inte blankningsinstitutet skall kunna användas som ett sätt att skjuta upp beskattningen av sedvanliga försäljningar bör regeln om tidpunkten för skattskyldighetens inträde kompletteras. Om den skattskyldige redan innehar aktier av det slag vilket uppges varit föremål för blankning skall de redan innehavda aktierna i första hand anses ha avyttrats. Detta framgick inte av lagrådsremissen.

Blankningsaffärer som sträcker sig över mer än två årsskiften kan med den valda lösningen komma att träffas av negativa skatteeffekter. Hela återanskaffningskostnaden riskerar att få dras av till endast 70 %, nämligen om det rör sig om icke marknadsnoterade aktier eller om det inte finns några marknadsnoterade aktievinster att kvitta emot.

Bestämmelserna finns intagna i 24 § 2 mom. första stycket resp. 24 § 4 mom. femte stycket SIL.

### 6.5.11 Strukturrationaliseringar

**Mitt förslag:** Då aktier i andra bolag än fåmansföretag avyttras mot ersättning som utgår uteslutande i form av nyemitterade aktier i det köpande företaget skall uppskov med reavinstbeskattningen erhållas. Vid avyttring av aktier i fåmansföretag kan uppskov erhållas efter ansökan hos skattemyndigheten. Har uppskov erhållits och flyttar den skattskyldige från landet skall avskattning ske om avyttringen skedde till ett utländskt bolag.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna är genomgående positiva till förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Liksom i fråga om avskattning av optioner och konvertibla skuldebrev finns här särskilda skäl att medge uppskov med beskattningen.

När ett aktiebolag förvärvar aktierna i ett annat bolag och köpet motiveras av att bolagens verksamhet skall integreras eller samordnas innebär detta ofta en strukturrationalisering som är önskvärd från samhällsekonomisk synpunkt. Enligt gällande regler kan regeringen helt eller delvis medge skattefrihet vid avyttring av äldre aktier om beskattningen kan antas hindra strukturrationalisering som anses önskvärd från allmän synpunkt.

Det finns anledning att slopa det resurskrävande dispensförfarande som tillämpas i dag. Jag föreslår således att uppskov med beskattningen regelmässigt erhålls då aktier avyttras mot vederlag som uteslutande utgår i form av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. Detta föreslogs redan av kapitalvinstkommittén (SOU 1986:37). Förfarandet blir enklare från administrativ synpunkt och leder till skillnad från dagens regler inte till definitiv skattebefrielse. I och med att förslaget innebär ett uppskov med beskattningen utan annan prövning än den som sker vid granskningen av deklarationen anser jag att regeln bara bör gälla fall där betalning sker uteslutande i nyemitterade aktier och endast för aktier och inte konvertibla skuldebrev.

Som *lagrådet* har påtalat finns inte längre några formella krav på strukturrationaliseringsvinster. Dessa transaktioner torde dock regelmässigt genomföras av strukturella skäl, varför jag anser att kravet på sådan prövning kan slopas.

Till skillnad från vad som framgår av lagrådsremissen föreslår jag att det klart bör framgå att reglerna gäller vid avyttring av aktier till såväl svenska aktiebolag som utländska motsvarande bolag. En sådan utformning av regeln underlättar internationella omstruktureringar. Denna justering kräver dock en kompletterande reglering som säkerställer svensk beskattning i vissa utflyttningsfall.

Enligt den föreslagna bestämmelsen i 6 § 1 mom. a SIL är fysisk person under en tioårsperiod från det att han avflyttade från riket skattskyldig för reavinster vid avyttring av bl.a. aktier utgivna av svenska aktiebolag. Denna regel föreskriver däremot inte någon skattskyldighet för aktier utgivna av utländskt bolag. Den som utan att skattepliktig vinst skall anses uppkomma byter till sig utländska aktier skulle därmed komma att undgå svensk skatt helt om han avvaktar med försäljningen till dess han flyttat från riket. Jag föreslår därför att den vinst som på grund av den här diskuterade uppskavsregeln inte beskattades vid bytet skall beskattas vid den tidpunkt då den skattskyldige flyttar från Sverige.

För aktier i fåmansbolag föreslår jag särskilda regler för beskattning av reavinst i vissa fall (avsnitt 6.8). För att dessa särregler inte skall kringgås genom att aktier i ett fåmansbolag först byts mot andra aktier vilka sedan säljs föreslår jag en individuell dispensprövning vad gäller förvärv av aktier i fåmansbolag.

Motivet för de särskilda reglerna för fåmansbolag är att säkerställa att arbetsinkomster som sparas i bolaget beskattas likformigt med andra arbetsinkomster. För delägare i fåmansbolag som kan visa att förhållandena är så-

dana att beskattning inte skall ske i inkomstslaget tjänst bör det därför finnas möjlighet att ansöka om uppskov med beskattningen i de fall aktier i fåmansbolaget avyttrats mot vederlag som uteslutande utgår i form av aktier i det köpande bolaget. Jag föreslår därför att uppskov i sådana fall skall kunna medges efter ansökan hos skattemyndigheten.

Vid uppskov med beskattningen inträder skatteplikt bortsett från utflyttningsfallen först när de nyemitterade aktier som erhållits i utbyte avyttrats. Vid beräkning av anskaffningsvärde enligt genomsnittsmetoden får de erhållna nyemitterade aktierna överta anskaffningsvärdet från de aktier som lämnats i utbyte.

Bestämmelserna återfinns i 27 § 4 mom. SIL.

### 6.5.12 Tvångsavyttringar

**Mitt förslag:** För tvångsavyttringar skall inte längre gälla några särregler.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** *Sveriges Aktiesparares Riksförbund* anser att vissa lättnader kan vara påkallade med tanke på att avyttring sker vid en tidpunkt över vilken aktieägaren inte råder. De flesta instanserna har dock inte motsatt sig förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Nu gällande regler innebär att den skattskyldige vid en tvångsavyttring får tillämpa de regler som gäller för aktier som innehafts i två år eller mer, även om aktierna innehafts kortare tid.

I ett system där det innebär en fördel att sälja egendomen efter viss minsta innehavstid är det rimligt att ha regler som ger den skattskyldige samma fördel om han tvingas avbryta innehavet innan denna minsta innehavstid har uppnåtts.

Förevarande förslag till reavinstbeskattning innehåller inte några tidsgränser som reglerar skattepliktens omfattning för aktier. Det finns då inte heller skäl att ha särskilda regler för det fallet att en skattskyldig tvingas avyttra sin egendom. Även förenklingskäl talar mot en särbehandling av tvångsfallen. Några särregler föreslås därför inte.

### 6.5.13 Benefika överlåtelse

**Mitt förslag:** Vid förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning mellan makar skall mottagaren tillgodoräkna sig ett anskaffningsvärde som motsvarar vad den tidigare ägaren med tillämpning av genomsnittsmetoden skulle ha fått dra av om han sålt aktierna. Vid gåva och bodelning skall den tidigare ägaren minska sitt anskaffningsvärde med samma belopp.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Har inte motsatt sig förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Nuvarande regler innebär att gåvotagaren övertar det historiska anskaffningsvärde som givaren en gång förvärvade egendomen till.

De nu föreslagna aktievinstreglerna innebär att en genomsnittsbereäkning alltid skall göras när man bestämmer avdragsgillt anskaffningsvärde. På sikt eftersträvas också att de genomsnittliga anskaffningsvärdena fastställs löpande från år till år (avsnitt 6.5.14). Det innebär i så fall att de skattskyldiga inte kommer att behöva bevara dokumentation över de historiska värdena. Detta innebär en förenkling både för de enskilda och för myndigheterna. Denna förenkling skulle motverkas om det historiska värdet skulle behövas tas fram vid benefika överlåtelser. Om de historiska anskaffningsvärdena skulle överföras i dessa fall skulle det också innebära ett avsteg från principen om en likformig beskattning. Syftet med reglerna bör vara att benefika överlåtelser inte skall innebära att det totala skatteuttaget blir annorlunda än om givaren hade sålt aktierna och gett bort pengarna.

Jag föreslår därför att givarens anskaffningsvärde skall minskas med det värde han skulle ha fått tillgodoräkna sig om han i stället hade sålt aktierna och att mottagaren får överta samma anskaffningsvärde.

Om gåvotagaren redan äger aktier av samma slag som de han erhåller i gåva, skall således det genomsnittliga anskaffningsvärdet efter gåvan justeras med det övertagna anskaffningsvärdet.

Vid förvärv genom arv och testamente samt bodelning mellan makar bör samma principer gälla som vid gåva.

Bestämmelsen återfinns i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL.

#### 6.5.14 Kontroll av anskaffningsvärden

**Mitt förslag:** Frågan om en obligatorisk uppgiftsskyldighet om aktieöverlåtelser och årlig fastställelse av genomsnittliga anskaffningsvärden utreds vidare.

*En schablonansknaffningsregel om 20 % behålls övergångsvis.*

**RINK:s förslag:** VPC eller fondkommissionärerna skulle rapportera anskaffningsvärdena vid överlåtelser av aktier m.m. till skattemyndigheterna.

**Remissinstanserna:** VPC påpekade att bolaget inte hade tillgång till de uppgifter som förutsatts för inrapportering av anskaffningsvärden i samband med aktieöverlåtelser. *Datainspektionen* förutsätter att inspektionen får medverka om förslag till regler om rapportering av anskaffningsvärden skulle föreslås.

Företrädare för fondkommissionärerna är allmänt skeptiska till inrapportering av anskaffningsvärden och framhåller att det för t.ex. förvaltarregistrerade aktier inte går att direkt hänföra anskaffningsvärdet till viss fysisk person.

**Skälen för mitt förslag:** Vid portföljmetoden var fastställda anskaffningsvärden ett nödvändigt inslag. Årets avdragskvot kunde inte beräknas om inte alla anskaffningsvärden fanns samlade. Detta är inte fallet beträffande genomsnittsmetoden. Här räcker det i och för sig att ta fram endast de aktuella anskaffningsvärdena först när vinsten av en försäljning skall beräknas.

Det föreligger dock svårigheter för taxeringsmyndigheterna att kontrollera de uppgifter som ligger till grund för den skattskyldiges genomsnittsbe-

räkning. Genomsnittsmetoden ställer vidare betydande krav på den skattskyldige. Detta var ett betydelsefullt inslag i kritiken mot kapitalvinstkommitténs förslag till reavinstbeskattning av aktier enligt genomsnittsmetoden.

För att göra kontrollen effektiv och för att förenkla för den skattskyldige är det därför önskvärt att anskaffningsvärdena fastställs varje år även vid tillämpning av genomsnittsmetoden.

För effektiviteten i aktievinstbeskattningen är det vidare väsentligt att vinstberäkningarna kan göras automatiskt. Sedan skattemyndigheterna har fått uppgifter om intäkter vid avyttring skall myndigheten kunna utföra vinstberäkningen på grundval av redan tidigare registrerade anskaffningsvärden. Det skulle innebära att antalet skattskyldiga som kan använda förenklad självdeklaration kan öka betydligt. Innan ställning tas till ett sådant system krävs dock ytterligare underlag för att belysa dess effektivitet, kostnaderna och de integritetsfrågor som aktualiseras. Jag vill emellertid understryka vikten av att alla möjligheter tas till vara när det gäller att i praktiken upprätthålla det åsyftade skatteuttaget.

### *Schablonanskaffningsvärden*

Som jag berört i anslutning till beskrivningen av genomsnittsmetoden (avsnitt 6.5.3) är det nödvändigt att ha kvar en regel om beräkning av schablonanskaffningsvärde så länge inte alla anskaffningsvärden har fastställts.

Efter förebild från den schablonregel som finns i dagens regler bör anskaffningsvärdet få beräknas till en kvotdel av försäljningsintäkten. Vikten av en effektiv aktievinstbeskattning talar för ett relativt lågt schablonanskaffningsvärde. Å andra sidan kan man inte bortse från att svårigheter alltför jämt föreligger att visa den verkliga anskaffningskostnaden, speciellt när aktier förvärvats genom ett benefikt fång. En lämplig avvägning uppnås om 20 % av försäljningsintäkten efter avdrag för försäljningskostnader får tas upp som anskaffningsvärde.

Som *lagrådet* har påpekat bör det klart framgå att ett schablonmässigt anskaffningsvärde inte får tillämpas när en skattskyldig övertar ett anskaffningsvärde från överlåtaren vid ett benefikt fång.

Schablonregeln återfinns i förslaget till 27 § 2 mom. andra stycket SIL.

### 6.5.15 Övergångsbestämmelser

**Mitt förslag:** Bestämmelserna bör tillämpas på avyttringar som äger rum fr.o.m. den 1 januari 1991. De bör vidare tillämpas på avyttringar som ägt rum dessförinnan men som bl.a. på grund av att den s.k. första kronan inte betalats skall tas upp till beskattning först vid 1992 eller senare års taxering.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Har inte kommenterat förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Som jag tidigare berört (avsnitt 6.2.6) föreslår jag en ny regel om tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Skattskyldighet skall enligt huvudregeln inträda vid avyttringstidpunkten, dvs. när bindande



avtal om avyttring har träffats. Det innebär ett slopande av den i praxis utbildade regeln om att en första betalning av köpeskillingen – första kronans princip – är avgörande för när skattskyldigheten inträder.

Det är inte tillåtet att med retroaktiv verkan ändra tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Jag föreslår därför att första kronan skall fortsätta att vara avgörande för beskattningstidpunkten beträffande de avyttringar som har gjorts före den 1 januari 1991. Däremot skall de nya skattereglerna tillämpas på de avyttringar som beskattas efter lagens ikraftträdande, dvs. fr.o.m. 1992 års taxering. För s.k. tilläggsköpeskillning skall dock äldre regler för beräkning av reavinsten tillämpas med undantag av bestämmelsen om att endast 50 % (resp. 40 %) av vinsten är skattepliktig.

Förslagen finns i punkterna 2 och 3 av övergångsbestämmelserna till SIL.

### *Gamla reaförluster*

RINK förslår att gamla sparade reaförluster, som uppkommit vid 1991 och tidigare års taxeringar, skall vara avdragsgilla även sedan de nya reglerna trätt i kraft. De skall dock i princip få dras av bara i den utsträckning som nuvarande regler medger. Jag anser att förslaget bör genomföras.

Regeln återfinns i punkt 6 av övergångsbestämmelserna till SIL.

### **6.5.16 Gränsdragningen mot näringsverksamhet**

I det nuvarande systemet beskattas reavinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier och andra värdepapper i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Detta gäller oberoende av om tillgångarna innehafts i kapitalplaceringssyfte eller om innehavet betingas av näringsverksamhet.

I fråga om *enskilda näringsidkare* saknas det enligt min mening anledning att gå ifrån de nuvarande principerna. Även i det nya systemet bör således vinst vid icke yrkesmässig avyttring av näringsbetingade aktier behandlas på samma sätt som vinst på kapitalplaceringsaktier. Beskattning kommer därmed att ske i inkomstslaget kapital.

Även vinst vid icke yrkesmässig avyttring av andra finansiella instrument än aktier, t.ex. andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag samt lånefordringar, bör – med ett undantag – beskattas i inkomstslaget kapital. Undantaget – som inte tagits upp i lagrådsremissen – avser andelar i kooperativa föreningar där innehavet betingas av näringsverksamhet, t. ex. andelar i de producentkooperativa föreningarna inom jord- och skogsbruket. Sådana andelar kommer nämligen att räknas som tillgångar vid beräkning av kapitalunderlaget vid avsättning till skatteutjämningsreserv (jfr punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL). För att ett materiellt riktigt beskattningsresultat skall erhållas föranleder detta att en eventuell vinst vid avyttring beskattas i näringsverksamheten.

När det gäller *aktiebolag* och andra juridiska personer som avses i 10 a § SIL avses all beskattning ske i inkomstslaget näringsverksamhet (avsnitt 8.5). Reavinst vid icke yrkesmässig avyttring av finansiella instrument skall således tas upp till beskattning i detta inkomstslag. Beräkningen av vinst eller förlust sker dock enligt de regler som gäller för inkomstslaget kapital. Detta innebär bl.a. att genomsnittsmetoden blir tillämplig.

Vad avser *handelsbolag* innebär mitt förslag i det aktuella hänseendet (avsnitt 8.11) att samma principer skall gälla som för aktiebolagen. Detta innebär en ändring i förhållande till förslagen i lagrådsremissen.

## 6.6 Reavinstbeskattning av fordringar

### 6.6.1 Reavinstberäkningen

**Mitt förslag:** Reavinster på fordringar utställda i svenska kronor beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Evig beskattning på fordringar införs och avtrappningen av den skattepliktiga andelen av vinsten slopas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Har i stort sett varit positiva.

**Skälen för mitt förslag:** Jag har i det föregående beskrivit genomsnittsmetoden för beskattning av aktier. Det är angeläget att reavinstbeskattningen av olika typer av tillgångar blir så likformig som möjligt. Jag föreslår därför att genomsnittsmetoden skall användas även för fordringar.

Gränsdragningen mellan vilka värdeförändringar beträffande fordringar som är att betrakta som ränta och vilka som är att betrakta som reavinst, har hittills varit ett av de stora problemen vid beskattning av fordringar.

För vissa slags skuldebrev – bankcertifikat, statsskuldväxlar och skattkammarväxlar – gäller enligt specialreglering (41 e § KL) att alla värdeförändringar skall beskattas som ränta. I övrigt har gränsdragningen fått göras i praxis.

Anledningen till problemen är att ränta resp. reavinst beskattas så olika i dagens system. Räntebeskattning innebär att värdeökningen beskattas fullt ut hos långivaren. Vid reavinstbeskattning reduceras däremot den skattepliktiga delen av reavinsten med hänsyn till den tid ett skuldebrev innehafte. Efter fem års innehav är hela vinsten skattefri och en reaförlust är inte längre avdragsgill. Reaförluster är bara avdragsgilla mot reavinster medan avdragsrätten för ränteutgifter i princip är fri. Om ränteutgifterna ger upphov till underskott får detta dock inte med full verkan kvittas mot intäkter i andra förvärvskällor. Genom reglerna om skatteberäkning för tilläggsbelopp är det skattemässiga värdet av det uppkomna underskottet högst 40 %. Underskott som inte har kunnat utnyttjas får sparas i sex år.

Kapitalvinstkommittén föreslog i sitt slutbetänkande (SOU 1986:37) Reavinst Aktier Obligationer, att all värdeförändring på skuldebrev, både ränta och reavinst, skulle beskattas i inkomstlaget kapital, dvs. som ränta.

En av de stora fördelarna med mitt förslag att slå samman de nuvarande inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet och tillämpa en enhetlig skattesats på nominellt beräknade vinster (avsnitt 6.2.1), är att problemen med gränsdragningen mellan ränteinkomster och reavinster i stor utsträckning försvinner.

Såväl ränta som reavinst kommer därmed att beskattas med den enhetliga proportionella skattesats på 30 % som föreslagits för inkomstlaget kapital.

Som RINK påtalar leder avtrappningen av den skattepliktiga andelen av vinsten till inlåsnings effekter och krångliga skatteregler. På de av RINK anförda skälen föreslår jag därför beträffande fordringar och liknande finansiella instrument att beskattningen görs evig och att avtrappningen tas bort.

Gränsdragningen mellan ränteintäkter och reavinster kommer att ha betydelse även med mitt förslag vad gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Ränteinkomster beskattas löpande vart efter de betalas ut. Som reavinst eller reaförlust räknas sådan värdeförändring som inte beror på och kan beräknas på grundval av låneavtalet. Sådana värdeförändringar skall även fortsättningsvis beskattas först när de realiserats genom avyttring av fordringen. På motsvarande sätt är räntekostnader avdragsgilla löpande vart efter de betalas ut medan reaförlustavdrag förutsätter en avyttring.

Det kommer fortfarande finnas andra skillnader i behandlingen på avdragssidan vilket jag strax återkommer till.

Bestämmelserna om beskattning av fordringar finns i 29 § SIL.

### 6.6.2 Avdragsbegränsning för reaförluster

**Mitt förslag:** Reaförluster skall enligt huvudregeln vara avdragsgilla till 70 %.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** De instanser som representerar näringslivet är kritiska till avdragsbegränsningen. Företrädare för myndigheter, dock inte *riksgäldskontoret*, är positiva till begränsningen. RSV hävdar att reaförluster på fordringar mellan privatpersoner av kontrollskäl inte borde få dras av alls. Riksgäldskontoret menar att avdragsbegränsningen kan ge negativa återverkningar på statens upplåning.

**Skälen för mitt förslag:** Förutom sammanslagningen till det utvidgade inkomstslaget kapital föreslår jag ytterligare några övergripande förändringar beträffande kapitalbeskattningen. En sådan förändring är att reaförluster som huvudregel skall vara avdragsgilla till 70 % (avsnitt 6.2.3).

Som jag strax återkommer till (avsnitt 6.6.3) föreslår jag ett undantag från begränsningen till 70 % för marknadsnoterade fordringar.

Av kontrollskäl och skattekreditskäl är det motiverat att inte medge avdrag för mer än 70 % av reaförluster. Att som RSV föreslår slopa avdragsrätten helt för vissa förluster anser jag dock inte nödvändigt. För fordringar mellan privatpersoner kan i många fall en reaförlust vara att hänföra till personliga levnadskostnader. En sådan förlust bör naturligtvis inte bli avdragsgill.

Derivatinstrument (optioner och terminer) där den underliggande egendomen är fordringar, bör som anförts (avsnitt 6.5.8 och 6.5.9) också omfattas av de bestämmelser som föreslås för fordringarna. De föreslagna avdragsbegränsningarna gäller således även för räntederivat. Även finansiella instrument som grundar sig på t.ex. ett ränteindex men där det inte går att avsluta affären genom att påkalla leverans av ett värdepapper, faller in under definitionen. Som framgått (avsnitt 6.5.5) föreslår jag att andelar i aktiefon-

der alltid skall beskattas bland aktierna. Det kommer således inte finnas några regler motsvarande dagens regler för avkastningsfonder. Som nämnts i sammanhanget skall vissa räntebärande finansiella instrument enligt mitt förslag beskattas enligt aktievinstreglerna. Det gäller bl.a. konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis.

Huvudregeln för begränsning av avdragsrätten finns intagen i 3 § 2 mom. SIL.

### 6.6.3 Marknadsnoterade fordringar

**Mitt förslag:** Värdeförändringar på marknadsnoterade fordringar utställda i svenska kronor beskattas som ränta.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna är positiva till förslaget. De motsätter sig dock att det föreslagna ränteavdragstaket skall gälla reaförluster på de aktuella fordringarna.

**Skälen för mitt förslag:** Generellt föreslår jag för inkomstslaget kapital att reaförluster skall vara avdragsgilla till 70 %.

Denna begränsning i avdragsrätten har motiverats av kontrollskäl och skattekreditskäl. RINK föreslår att begränsningen inte skall gälla marknadsnoterade skuldebrev utställda i svenska kronor. Värdeförändringarna på dessa skuldebrev är i allmänhet små och det finns stora möjligheter att kontrollera innehavet hos enskilda skattskyldiga. Det finns därför inte lika stora skäl att låta avdragsbegränsningen gälla dem.

Som nyss nämnts (avsnitt 6.6.1) kommer det att finnas vissa kvarvarande gränsdragningsproblem mellan ränta och reavinst när det gäller värdeförändringar på fordringar, framför allt på avdragssidan. RINK:s förslag att reaförluster skall beskattas som ränteutgifter löser gränsdragningsproblemen samtidigt som verkningarna av avdragsbegränsningen för reaförlusterna mildras. Detta förslag får ytterligare en dimension genom de kvittningsregler som föreslås för räntor (avsnitt 6.3.3). Enligt mitt förslag skall nämligen ränteutgifter obegränsat få kvittas mot ränteintäkter. Det gör att det är viktigt att även på intäktssidan avgöra vad som är ränta resp. reavinst.

Jag föreslår därför att reavinster på marknadsnoterade fordringar utställda i svenska kronor behandlas som ränteintäkter och att reaförluster behandlas som räntekostnader.

Det innebär att reaförluster på marknadsnoterade svenska fordringar får kvittas fullt ut mot såväl reavinster på samma typ av fordringar, som mot ränteintäkter. Reaförluster som inte kan kvittas mot dessa intäkter är fullt avdragsgilla upp till 100 000 kr. resp. 10 000 kr. beroende på den skattskyldiges ålder. Reaförluster därutöver är avdragsgilla till 70 %. Vidare får ränteutgifter kvittas fullt ut mot reavinster på de aktuella fordringarna.

De föreslagna reglerna finns i 29 § 2 mom. jämfört med 3 § 2 mom. SIL.

**Mitt förslag:** Inga ändringar föreslås beträffande beskattningen av vinst vid vinstdragning på premieobligationer.  
Reaförluster på premieobligationer blir avdragsgilla till 70 %.

**RINK:s förslag:** Vinst vid vinstdragning på svenska premieobligationer skall vara skattepliktig i inkomstslaget kapital. Reaförluster är avdragsgilla som räntekostnader.

**Remissinstanserna:** Många instanser har ställt sig avvisande till förslaget, bl.a. riksgäldskontoret. Förslaget anses krångla till hanteringen och inte innebära så stora rättvisevinster att det kan motivera förändringen.

**Skälen för mitt förslag:** Vinster vid vinstdragning på svenska premieobligationer är enligt nuvarande regler inkomstskattefria.

RINK menar att dragningsvinster på premieobligationer bör beskattas på samma sätt som reavinst eller ränta på obligationer. Om dragningsvinster inte inkomstbeskattas påverkar de nämligen inte inkomstprövade bidrag och avdrag, såsom bostadsbidrag resp. extra avdrag för pensionärer.

Jag håller i och för sig med RINK om att strävan mot en neutral beskattning talar för att inkomstbeskatta även dragningsvinster på premieobligationer. Genom att det enbart finns en utgivare av premieobligationer – staten genom riksgäldskontoret – kan, när skatteuttaget är proportionellt, i stort sett samma effekter uppnås genom att skatt tas ut hos utgivaren eller att som för närvarande avkastningsnivån avvägs med beaktande av att vinsterna inte träffas av skatt. De av RINK påtalade effekterna av skattefrihet är enligt min mening inte skäl nog att infoga dragningsvinsterna i inkomstbeskattningen.

Jag föreslår därför ingen ändring beträffande beskattningen av dessa vinster.

Däremot anser jag att det kan finnas skäl att vara mindre generös än vad RINK har föreslagit vad gäller reaförluster på premieobligationer. Jag tänker då närmast på de reaförluster som kan uppkomma genom att obligationer avyttras omedelbart efter en dragning. Premieobligationer är marknadsnoterade. Om ingen vidare inskränkning införs kommer de därför att träffas av de förmånliga regler som gäller för marknadsnoterade fordringar utställda i svenska kronor, dvs. reaförluster blir i de flesta fall avdragsgilla till 100 %.

I nuvarande lagstiftning finns särskilt hårda restriktioner när det gäller avdragsrätten för premieobligationer. Fr.o.m. 1983 års taxering gäller att förluster på premieobligationer, som emitterats efter år 1980, får kvittas endast mot reavinster på premieobligationer. Dessa regler infördes för att hindra de skattskyldiga från att kvitta bort andra reavinster genom att skaffa sig reaförluster på premieobligationer och samtidigt kunna kvittera ut dragningsvinsten på dessa skattefritt.

Jag föreslår därför att sådana förluster i det nya skattesystemet skall vara avdragsgilla till högst 70 %.

Bestämmelsen återfinns i 29 § 2 mom. SIL.

**Mitt förslag:** Ersättning i samband med förvärv av skuldebrev för upplupen men inte förfallen ränta (räntekompensation) behandlas som en del av anskaffningsvärdet för skuldebrevet. Den får således dras av först i samband med en avyttring.

Mottagen räntekompensation behandlas hos säljaren som en del av försäljningsintäkten.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** En majoritet av dem som uttalat sig beträffande förslaget är negativa. TCO tillstyrker förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Frågan om beskattning och avdragsrätt i samband med s.k. räntekompensation har varit föremål för upprepade ingripanden från lagstiftaren.

Om en fordran överlåts sedan räntan har börjat löpa men ännu ej förfallit till betalning, betalar köparen en särskild ersättning till säljaren för den del av räntan som belöper på säljarens innehavstid. Säljaren beskattas enligt fast praxis för denna räntekompensation på samma sätt som för ränta enligt huvudregeln i 38 § 1 mom. KL. För resterande del av köpeskillingen som avser själva skuldebrevet kan därutöver reavinstbeskattning komma i fråga. När räntan sedermera blir tillgänglig för lyftning beskattas köparen för hela räntebeloppet. Om en köpare har betalat räntekompensation är denna enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 39 § KL avdragsgill som skuldränta först det beskattningsår då den ränta kompensationen avser, förfaller till betalning. Har förvärvaren i sin tur överlåtit skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta innan räntan förfallit till betalning, är dock räntekompensationen avdragsgill först det beskattningsår då betalning för skuldebrevet erhålls. Dessa avsteg från kontantprincipen har kommit till i syfte att förhindra skatteanpassning genom att räntekompensationen dras av tidigare än ränteutbetalningen/avyttringen av skuldebrevet beskattas och därmed en skattekredit uppnås.

Denna typ av uppdelning av köpeskillingen med hänsyn till upplupen avkastning tillämpas inte när det gäller värdepapper som beskattas som aktier. Hela köpeskillingen vid förvärv av aktier är avdragsgill först i samband med avyttringen även om den till någon del avser ersättning för utdelning som ännu inte betalats ut.

Redan de generella regler som jag föreslår om att ränta och reavinst skall beskattas enligt samma principer innebär en minskning av problemen med uppdelning av köpeskillingen för ett skuldebrev mellan ersättning för själva skuldebrevet och räntekompensation.

RINK föreslår att man skall förenkla systemet ytterligare genom att medge avdragsrätt för räntekompensationen först när skuldebrevet avyttras, dvs. enligt samma princip som gäller för aktierna.

Det har hävdats att det föreligger en avgörande skillnad mellan ersättningen för framtida utdelning på aktier och räntekompensation för ett skuldebrev. För skuldebreven går det nämligen att exakt räkna ut vad den fram-

tida avkastningen kommer att bli, medan när det gäller aktier utdelningens storlek varierar.

Jag anser dock inte att den skillnaden bör föranleda att nuvarande krångliga regler behålls när det gäller skuldebrev. Tvärtom anser jag förslaget vara en angelägen förenkling som dessutom ger ett visst överskott till statskassan.

Det nu föreslagna systemet för beskattning av fordringar och räntor innebär att eventuell reaförlust förorsakad av utgiven räntekompensation får dras av till 100 % mot ränteintäkter om det rör sig om en marknadsnoterad fordring utställd i svenska kronor. Detta är en lindring i förhållande till RINK:s förslag om avdragsbegränsningar. Den föreslagna förändringen avseende räntekompensation får därför inte lika negativa konsekvenser för vissa skattskyldiga som i RINK:s skattesystem.

Den föreslagna regleringen beträffande räntekompensation, bör således införas.

*Lagrådet* har i sitt yttrande påpekat att den föreslagna regleringen är utformad med beaktande endast av köparens situation. Jag föreslår att reglerna kompletteras så att räntekompensation även hos säljaren skall behandlas som en del av försäljningsintäkten vid reavinstberäkningen.

Bestämmelsen finns i 3 § 6 mom. andra stycket SIL.

#### 6.6.6 Benefika överlåtelser

**Mitt förslag:** Skattskyldighet gäller även om egendomen erhållits genom ett benefikt förvärv. Vid benefika överlåtelser får mottagaren överta det anskaffningsvärde som överlåtaren skulle ha fått tillgodoräkna sig enligt genomsnittsmetoden om han hade sålt egendomen på överlåtelседagen.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i princip med mitt.

**Remissinstanserna:** Har inte kommenterat förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Fordringar som avyttras efter att ha förvärvats genom benefika överlåtelser beskattas enligt nuvarande regler endast om de förvärvats från vissa närstående enligt den s.k. skyldemansregeln.

Kapitalvinstkommittén föreslog beträffande skuldebrev i sitt betänkande, SOU 1986:37, att alla förvärv skulle vara reavinstgrundande. Jag föreslår att en sådan regel införs vad gäller fordringarna.

När det gäller aktier m.m. har jag redan föreslagit att givarens genomsnittliga anskaffningsvärde vid gåvotillfället skall räknas som gåvotagarens anskaffningsvärde (avsnitt 6.5.13). Jag föreslår att detsamma skall gälla för fordringarna.

Bestämmelsen återfinns i 24 § 1 mom. tredje stycket andra meningen SIL.

#### 6.6.7 Tvångsavyttringar

**Mitt förslag:** Skattefriheten vid tvångsavyttring av fordringar slopas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Har inte kommenterat förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** I nuvarande skattesystem, där fordringar blir skattefria efter fem års innehav, finns det anledning att ha en undantagsregel som innebär skattebefrielse i fall där innehavstiden avbryts ofrivilligt. En sådan regel finns i 35 § 4 mom. tredje stycket KL.

När evig beskattning av en nominellt beräknad vinst införs finns inte längre denna anledning till skattebefrielse. Någon annan anledning att sådana avyttringar skulle vara skattefria har inte framkommit.

Jag föreslår därför att undantaget från skattskyldighet vid tvångsavyttring av skuldebrev slopas.

### 6.6.8 Övergångsbestämmelser

**Mitt förslag:** De nya bestämmelserna tillämpas på avyttringar efter utgången av år 1990. De bör vidare tillämpas på avyttringar som ägt rum dessförinnan men som bl.a. på grund av att den s.k. första kronan inte betalats skall tas upp till beskattning först vid 1992 eller senare års taxering.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt förslag.

**Remissinstanserna:** Svenska sparbanksföreningen anser att äldre innehav av obligationer bör undantas från beskattning för att långsiktigt sparande inte skall missgynnas.

**Skälen för mitt förslag:** Som jag tidigare berört (avsnitt 6.2.6) föreslår jag nya regler om tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Skattskyldighet skall enligt huvudregeln inträda vid avyttringstidpunkten, dvs. när ett bindande avtal om köp eller byte har träffats. Den s.k. första kronans princip, som enligt nuvarande praxis är avgörande för när skattskyldigheten inträder, slopas därmed.

Det är inte tillåtet att med retroaktiv verkan ändra tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Jag föreslår därför att beträffande de avyttringar som har skett före den 1 januari 1991, skall första kronans princip även i fortsättningen vara avgörande för beskattningstidpunkten. Som *lagrådet* påpekat bör inte avyttringar före utgången av 1990 av skuldbrev som innehafts i mer än fem år, beskattas även om första kronan skulle betalas efter årsskiftet.

#### *Gamla reaförluster*

RINK föreslår att gamla sparade reaförluster i princip skall få dras av på samma sätt som nu även sedan de nya reglerna trätt i kraft.

Jag föreslår att nuvarande avdragsregler för sparade reaförluster på fordringar behålls. Det innebär bl.a. att sparade förluster på premieobligationer bara skall vara avdragsgilla mot vinster på premieobligationer.

Förslagen återfinns i punkt 2 och 6 av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till SIL.



### 6.7.1 Skulder i svenska kronor

**Mitt förslag:** Inga bestämmelser införs om reavinstbeskattning vid avyttring av skulder utställda i svenska kronor.

Kostnad för förtida inlösen av lån skall vara avdragsgill som ränta. Ersättning som långivaren erhåller vid förtida inlösen av lån beskattas som ränta.

**RINK:s förslag:** Reavinst i samband med avyttring av skulder utställda i svenska kronor beskattas på samma sätt som övriga reavinster. Reaförluster får dras av till 70 %.

Kostnad vid förtida inlösen av lån är avdragsgill som reaförlust.

**Remissinstanserna:** De flesta instanser som kommenterar förslaget är negativa till att reavinstbeskatta skulder. En majoritet av dem anser dock att kostnader i samband med förtida inlösen av lån bör vara avdragsgilla, men inte som reaförlust utan som ränta.

**Skälen för mitt förslag:** Beskattning av reavinst vid överlåtelse av skulder förekommer inte hos fysiska personer i dag förutom i de fall där en sådan vinst kan komma att ingå i reavinstbeskattningen av t.ex. en fastighetsöverlåtelse.

En ekonomiskt riktig likabehandling av all typ av egendom talar, som RINK har påpekat, för att reavinstbeskatta även skulder.

Jag håller dock med remissinstanserna om att det i dag inte finns något behov av att införa den relativt krångliga reglering det för med sig att reavinstbeskatta skulder. Om det i framtiden skulle visa sig finnas ett behov av en sådan lagstiftning får frågan tas under förnyat övervägande.

RINK:s förslag om reavinstbeskattning av skulder medförde en avdragsrätt för reaförlust i de fall gäldenären tvingades betala tillbaka en högre summa än den han lånat vid förtida inlösen av ett lån. Det kan diskuteras om de ifrågavarande utläggerna skall anses vara en reaförlust på skulden eller om de utgör kompensation för uteblivna framtida räntebetalningar. Av kreditmarknadsskäl är det angeläget att omplacering av lån inte försvåras av skattereglerna. Jag anser det bl.a. av det skälet motiverat att införa avdragsrätt för sådana utgifter. De bör i skattehänseende räknas som räntekostnader. Den ersättning som långivaren erhåller vid förtida inlösen av lån bör på motsvarande sätt beskattas som en ränteintäkt.

Förslaget återfinns i 3 § 4 mom. tredje stycket SIL.

### 6.7.2 Reavinstbeskattning av utländsk valuta

#### *Nuvarande regler*

I gällande rätt finns det inga bestämmelser som särskilt reglerar beskattningen av kursvinster och kursförluster på utländsk valuta. Det vidare inkomstbegrepp som tillämpas i inkomstslaget rörelse innebär emellertid att

sådana vinster och förluster beaktas i rörelsebeskattningen. Rättsfall finns där valutakursförändringar har beaktats vid inkomst av rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet. Däremot har avdragsrätt för valutakursförlust vägrats i inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Vid exempelvis placeringar i aktier som noteras i utländsk valuta reavinstbeskattas även valutakursförändringen eftersom en omräkning till svensk valuta sker vid beskattningen.

### *RINK:s förslag*

RINK föreslår att reavinst på fordringar och skulder i utländsk valuta alltid skall beskattas enligt portföljmetoden. Beskattningen sker i en s.k. valuta-tillgångsportfölj för tillgångarna och enligt en särskilt anpassad portföljmetod i en valutaskuldportfölj för skulderna. Skattskyldighet inträder dock inte för valuta på s.k. transaktionskonton om skulder och tillgångar (summerade, inte netto) inte annat än tillfälligtvis, uppgår till motsvarande 50 000 kr. för bosatta här i riket och till 200 000 kr. för bosatta utom riket som är skattskyldiga här. Avyttring efter innehav i högst i fem dagar utlöser inte beskattning.

Vidare får räntekostnader på skulder i utländsk valuta inte dras av mot inkomster på vanligt sätt så länge valutaskuldportföljen visar latent vinst. De får i stället dras av från det s.k. skuldingångsvärdet och därmed sänka det framtida reavinstskatteuttaget vid avbetalningar på skulder.

RINK valde mellan portfölj- och genomsnittsmetoden för beskattning av valuta. Genomsnittsmetoden ansågs i och för sig kunna tillämpas på utländska skuldebrev som uppvisade i stort sett samma värdeförändringar som svenska aktier. Däremot ansågs den metoden vara alltför komplicerad för andra fordringar såsom tillgångar på konton som skulle omfattas av reavinstreglerna. Så snart en insättning gjordes på ett konto, var det ett förvärv och så snart ett uttag gjordes, var det att betrakta som en avyttring. Det skulle bli alltför komplicerat för den skattskyldige att hålla reda på kvarvarande anskaffningsvärde på varje konto. Samma svårigheter skulle gälla beträffande utländska skulder som amorterades successivt.

### *Remissinstanserna*

Remissinstanserna är genomgående kritiska mot RINK:s förslag att beskatta valutorna enligt portföljmetoden. Några instanser, bl.a. *kammarrätten i Stockholm* anser dock att det är nödvändigt att införa någon typ av regler för beskattning av valutavinster med tanke på valutaavregleringen. De flesta remissinstanserna anser emellertid att beskattning av valutavinster skulle utgöra ett onödigt och krångligt inslag i skattereglerna.

### *Den fortsatta behandlingen av frågan*

I och med att portföljmetoden inte införs för beskattning av aktier finns det inte utrymme för att föreslå denna metod för den utländska valutan. Dels kräver portföljmetoden så stora pedagogiska insatser att det inte är försvarbart att genomföra dem bara för valutabeskattningen, dels har remissinstanserna beträffande den s.k. valutaskuldportföljen särskilt påtalat dess komplexitet, vilket gör att det finns särskilt starka skäl att inte införa den.

Det är angeläget att det finns ett fungerande system för beskattning av valutavinster även hos fysiska personer till den 1 januari 1991. Jag är emellertid inte utan ytterligare överväganden beredd att föreslå en reglering av området.

Jag har för avsikt att återkomma med förslag om valutabeskattning till hösten 1990.

## 6.8 Särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag

### 6.8.1 Avgränsning

**Mitt förslag:** Om skattskyldig eller närstående till honom är eller under den senaste tioårsperioden har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller i ett annat företag i samma koncern, skall särskilda regler gälla för beskattning av utdelning och reavinst som härrör från fåmansföretaget.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning skall de särskilda reglerna inte tillämpas. Undantag skall också göras för reavinst som uppenbarligen inte utgör avkastning av den skattskyldiges eller honom närståendes arbetsinsats.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Flertalet av de remissinstanser som uttalar sig medger behovet av särskilda regler för beskattning av utdelningar och reavinster från fåmansföretag. Många vänder sig emellertid mot reglernas utformning och menar att de är komplicerade och svåra att tillämpa. Kritik framförs också mot det starka beviskrav som vilar på den skattskyldige.

**Skälen för mitt förslag:** Det har länge pågått en omfattande skatteplanering för att på fördelaktiga villkor överföra tillgångar från fåmansföretag till ägaren och för att omvandla arbetsinkomster till reavinster. Detta har inte kunnat stoppas på ett effektivt sätt med hjälp av den speciallagstiftning angående interna aktieöverlåtelser, skalbolag m.m. som kom till på 1970-talet.

Den nu föreslagna skattereformen innebär bl.a. att skatten på kapitalinkomster, dit såväl utdelning som reavinster hör, alltid skall vara 30 % medan skatten på förvärvsinkomster som överstiger 180 000 kr. skall vara 50 % vid 30 % kommunalskatt. Det råder en bred enighet om att detta kräver särskilda regler för att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som reavinst i samband med försäljning av aktier.

Av likformighetskäl föreslår jag att normal (genomsnittlig) kapitalavkastning inkl. risksättning beskattas i inkomstlaget kapital. Normal kapitalavkastning beräknas därvid till så stor procent av det satsade kapitalet som svarar mot statslåneräntan vid beskattningsårets ingång med tillägg av fem procentenheter. Utrymme för kapitalbeskattad inkomst som inte utnyttjas får sparas till senare år och räknas upp med statslåneräntan plus fem procentenheter. Om allt utrymme sparas och statslåneräntan uppgår till 10 % kan t.ex.

aktier säljas efter 10 år till ett pris som motsvarar 405 % av anskaffningskostnaden utan att någon del av vinsten blir beskattad som inkomst av tjänst. Genom dessa för den skattskyldige förmånliga regler säkerställs att normal kapitalavkastning beskattas i inkomstslaget kapital.

Utdelning och reavinster som överstiger normal kapitalavkastning måste beskattas enligt särskilda regler för att arbetsersättning i fåmansföretag skall beskattas likformigt med löneinkomster för personer med höga arbetsinkomster. Schablonberäkningen av normal kapitalavkastning kan leda till ett för stort skatteuttag om den faktiska kapitalavkastningen är mycket hög. Om avkastningen däremot är låg blir skatteuttaget för litet. För att undvika för hög beskattning bör de särskilda reglerna inte tillämpas när utdelning eller reavinst uppenbarligen inte består av sparade arbetsinkomster. Jag föreslår därför några undantagsregler som innebär komplikationer men som ändå är motiverade för att begränsa användningen av de särskilda reglerna.

De särskilda reglerna skall endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.

Det räcker inte att ta hänsyn till ägar- och verksamhetsförhållanden m.m. i anslutning till utdelnings- eller försäljningstillfället. De särskilda reglerna skall gälla även förfluten tid såväl i fråga om företagets karaktär av fåmansföretag som i fråga om närståendekretsens verksamhet i företaget. Någon form av tidsbegränsning är emellertid lämplig. Jag föreslår därför att förhållandena under den senaste tioårsperioden skall beaktas. Tidsfristen bör dock förlängas om den skattskyldige eller närstående fortsätter med likartad verksamhet i ett annat fåmansföretag. Om den skattskyldige eller honom närstående inte var delägare i bolaget vid den tidpunkt då det upphörde att vara fåmansföretag skall de särskilda reglerna naturligtvis inte tillämpas.

Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare. Majoritetsägarnas andel av utdelning och reavinst från företaget blir då vanligtvis mindre än deras nettobehållning av ett motsvarande löneuttag.

Risken för kringgående av de särskilda reglerna motiverar att den skattskyldige alltid måste visa att utomståendes andel i företaget och omständigheterna i övrigt varit sådana att uttag i form av utdelning eller reavinst inte medför en större nettobehållning än ett löneuttag. Detta innebär att den skattskyldige måste redovisa omständigheter som på något sätt skulle kunna leda till obehöriga skatteförmåner trots att ägarförhållandena talar mot att sådana förmåner skulle uppkomma. Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier är exempel på sådant som kan medföra att de särskilda reglerna skall tillämpas också när utomståendes aktieinnehav uppgår till 30 % eller mera.

När den vinst som uppkommer vid försäljning av ett företag består av vanliga kapitalinkomster, även utöver det sparade utrymmet för kapitalbeskattad inkomst, behövs en möjlighet att beakta detta vid beskattningen. Jag föreslår därför att den skattskyldige, oberoende av ägarförhållanden, får möj-

lighet att visa att en reavinst uppenbarligen inte kan hänföras till avkastning av hans eller någon närståendes arbetsinsats. Behovet av ett så strängt beviskrav har övervägts noga. Jag har därvid funnit att någon annan godtagbar lösning inte finns. Avsikten är inte att en reavinst utöver sparad utrymme för kapitalbeskattad inkomst helt och hållet måste hänföras antingen till avkastning av arbetsinsatser eller till vanlig kapitalinkomst utan även mellanting kan förekomma.

Regelns utformning ställer stora krav också på skattemyndigheterna. Beviskravet på den skattskyldige berättigar inte till passivitet från myndigheternas sida. Den skattskyldige måste få anvisningar om vilken utredning som behövs i det enskilda fallet. När tillräckligt beslutsunderlag har samlats in är det skattemyndigheten som skall göra en samlad bedömning.

Det ligger i sakens natur att förutsättningar för att slippa extra beskattning inte kan anses föreligga i fråga om företag som just bygger på en arbetsinsats, som t.ex. konsult- eller andra s.k. kunskapsföretag. I andra fall måste en sammanvägning göras av samtliga omständigheter. Enbart stora löneuttag bör inte medföra något automatiskt undantag från extrabeskattningen. Å andra sidan kan naturligtvis små löneuttag inte utan vidare tas som bevis för att arbetsinkomster har sparats i företaget. Säljare av företag som har drivits under lång tid, med många anställda och med stor substans t.ex. i form av fastigheter, inventarier och lager bör ha de största möjligheterna att undvika extrabeskattning av åtminstone en del av en reavinst. Antalet anställda samt substansens storlek och karaktär måste naturligtvis ställas i relation till företagets storlek. Den som bedrivit en mindre affärsrörelse i en av bolaget ägd fastighet skall således inte extrabeskattas för värdestegring på fastigheten även om rörelsen aldrig medgivit några stora löneuttag under förutsättning att uttaget av kapitalbeskattad utdelning varit lågt.

Om vinstmedel används för inköp av t.ex. fastigheter och aktier som ren kapitalplacering får man vara mera restriktiv. Mycket talar då för extrabeskattning av såväl anskaffningskostnaden som eventuell värdestegring. Även i dessa fall måste man emellertid hålla syftet med den extra beskattningen i minnet. Det är enbart avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser som skall träffas av de särskilda reglerna. Företagets kapitalplaceringar kan ju också finansieras med pengar som är avkastning av tillgångar med annat ursprung vilket kan indikeras av låga utdelningar.

*Lagrådet* anser att de föreslagna avgränsningarna kan bli svåra att tillämpa och att de ger utrymme för skönsmässiga bedömningar. Det kan också, enligt lagrådets mening, ifrågasättas om möjligheten att undanta reavinst från extra beskattning kommer att få någon betydelse i den praktiska tillämpningen med hänsyn till den bevisbörda som läggs på den enskilde.

Jag är väl medveten om de svårigheter som lagrådet nämner men anser bestämmelserna motiverade för att motverka skatteplanering. Beträffande beskattningen av reavinster är det min avsikt att den föreslagna regeln skall vara mycket restriktiv i sin utformning. Jag delar inte bedömningen att den inte kommer att få någon betydelse i den praktiska tillämpningen i de fall där det verkligen är uppenbart att ett avsteg bör göras från principen att beskatta halva reavinsten som inkomst av tjänst.

Verksamhet eller aktieinnehav i ett annat bolag i en koncern där fåmansföretaget ingår bör jämföras med verksamhet resp. innehav i det sistnämnda. De särskilda reglerna kan då inte kringgås genom att verksamheten resp. ägandet knyts till olika bolag inom koncernen.

För att motverka kringgående av reglerna måste dessa kunna tillämpas också på konvertibla skuldebrev, optioner m.fl. finansiella instrument.

De definitioner av fåmansföretag och närstående som föreslås i punkt 14 nionde stycket av anvisningarna till 32 § KL bör tillämpas. Därutöver behöver de nu föreslagna reglerna gälla när företag drivs gemensamt av många ägare som arbetar i företaget.

Delägare i handelsbolag omfattas inte av förslaget.

Jag delar inte den av några remissinstanser framförda uppfattningen att vinster intjänade under tidigare år bör behandlas annorlunda. När det gäller reavinstbeskattningen kan de nya reglerna naturligtvis motivera tidigareläggning av en eller annan företagsförsäljning. Jag ser dock inget värde i regler som ytterligare förlänger den tidsperiod under vilken nuvarande skattenivå gäller.

De särskilda reglerna för beskattning av utdelning och reavinster från fåmansföretag finns i förslaget till 3 § 12 mom. SIL.

### 6.8.2 Utdelning

**Mitt förslag:** Utdelning som överstiger normal kapitalavkastning på aktier eller andelar samt lämnade ovillkorliga kapitaltillskott skall beskattas som inkomst av tjänst.

Utrymmet för normalbeskattad utdelning får sparas för att öka utrymmet för normalbeskattad utdelning eller reavinst senare år. Det sparade utrymmet räknas årligen upp med statslåneräntan plus fem procentenheter.

Om den skattskyldiges make eller – såvitt gäller skattskyldig under 18 år – förälder är eller under någon del av senaste tioårsperioden varit verksam i företaget i betydande omfattning skall skatt på överskjutande utdelning beräknas som om beskattning skett hos den av dessa personer som har den högsta beskattningsbara inkomsten och som är eller har varit verksam i företaget.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt utom såvitt gäller beskattning inom den trängre familjekretsen och rätten att beakta ovillkorliga kapitaltillskott vid beräkning av normalt beskattad utdelning.

**Remissinstanserna:** Lämnar synpunkter på underlaget för beräkning av normalt beskattad utdelning och på risktilläggets storlek. De påpekar också att aktieägartillskott bör öka utrymmet för utdelning. Vidare efterlyses övergångsregler.

**Skälen för mitt förslag:** Även när de särskilda reglerna är tillämpliga (avsnitt 6.8.1) bör normal avkastning på det av ägarna satsade kapitalet i ett fåmansföretag beskattas på samma sätt som annan utdelning, dvs. med 30 % i inkomstslaget kapital. Utdelning som överstiger normal avkastning på det

satsade kapitalet bör däremot beskattas som arbetsinkomst. Det företag som lämnar utdelningen skall däremot behandla densamma som utdelning oberoende av hur den beskattas hos mottagaren. Denna enkla lösning kan väljas utan risk för skatteanpassning eftersom bolagsskatten på utdelning överstiger arbetsgivaravgifterna vid löneuttag.

Jag delar den av ett par remissinstanser framförda uppfattningen att också aktieägartillskott bör berättiga till kapitalbeskattad utdelning. Även kapitaltillskott till en ekonomisk förening bör beaktas. Jag anser emellertid att denna förmån bör inskränka sig till sådana fall där tillskottet kan jämföras med en ren kapitalinsats, s.k. ovillkorliga kapitaltillskott. För aktier och andelar som har förvärvats genom ett benefikt fång föreslår jag att det genomsnittliga anskaffningsvärdet vid tidpunkten för överlåtelsen skall gälla som anskaffningsvärde (avsnitt 6.5.13).

I likhet med RINK anser jag att statslåneräntan plus fem procentenheter är en lämplig gräns för normal kapitalavkastning som skall beskattas som kapitalinkomst.

Outnyttjat utrymme för normalt beskattad utdelning bör kunna sparas och användas vid senare års utdelning eller i samband med reavinstbeskattning när aktierna säljs. Sparad utdelning bör årligen räknas upp med statslåneräntan plus fem procentenheter.

Flera remissinstanser anser att utrymmet för normalt beskattad utdelning är alltför litet. De lösningar som föreslås är emellertid inte godtagbara eftersom de kan leda till att avkastningen av mottagarens eller hans närståendes arbetsinsatser blir för lågt beskattad.

I en trängre familjekrets bestående av makar och barn under 18 år bör all överskjutande utdelning beskattas som om den tagits ut av den person som varit verksam i företaget i betydande omfattning och har den högsta beskattningsbara inkomsten. Det skulle annars bli alltför lönsamt att styra utdelningen till t.ex. barn som saknar andra inkomster. Efter förslag av *lagrådet* har jag gått ifrån min tidigare ståndpunkt att beskattningen i dessa fall bör ske hos den person som har den högsta inkomsten och att ett syskon under 18 år skall beskattas för utdelning eller reavinst som tillfaller ett annat syskon.

Att överskjutande utdelning skall beskattas som arbetsinkomst bör inte medföra att sådan utdelning helt och hållet behandlas som andra arbetsinkomster. Jag föreslår att såväl överskjutande utdelning som reavinst (avsnitt 6.8.3) skall redovisas som en särskild intäktspost. Inkomsten bör inte medföra uttag av socialavgifter och löneskatt eller rätt till schablonavdrag och grundavdrag.

### 6.8.3 Reavinster

**Mitt förslag:** Halva reavinsten vid avyttring av aktier m.fl. finansiella instrument utgivna av ett fåmansföretag skall i vissa fall beskattas som inkomst av tjänst.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser är starkt kritiska mot svårigheten att avgöra när och i vilken utsträckning de särskilda reglerna skall tillämpas. Vidare efterlyses övergångsbestämmelser.

**Skälen för mitt förslag:** Den uppdelning av reavinsten som jag föreslår vid beskattning av sådana försäljningar där de särskilda reglerna är tillämpliga innebär att skatteuttaget bli något lägre än skatteuttaget på en motsvarande arbetsinkomst hos den som betalar såväl kommunalskatt som statlig skatt. Denna skillnad motiveras bl.a. av att man vid en försäljning inte kan räkna med att få ut en hundraprocentig ersättning ens för beskattade vinstmedel i företaget och att en försäljning medför kostnader.

Samma regler som redovisats beträffande utdelning bör gälla för beskattning inom den trängre familjekretsen, uttag av socialavgifter etc.

En särskild bestämmelse som ger den skattskyldige möjlighet att helt eller delvis få reavinsten beskattad som en vanlig aktieförsäljning har redan behandlats (avsnitt 6.8.1).

#### 6.8.4 Förhöjt avdragsutrymme

**Mitt förslag:** Innehavare av aktier i fåmansföretag får, utöver det allmänna avdragsutrymmet på 100 000 kr. för ränteutgifter, fullt avdrag med högst så stort belopp som motsvarar statslåneräntan plus fem procentenheter av anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna, erlagd arvs- eller gåvoskatt för dessa samt lämnade ovillkorliga kapitaltillskott.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt.

**Remissinstanserna:** Godtar förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Jag har föreslagit att ränteutgifter som efter full kvittning mot ränteintäkter överstiger 100 000 kr. endast skall få dras av till 70 % (avsnitt 6.3.2). När det gäller förvärv av aktier och vissa andra utgifter för ägare av fåmansföretag finner jag emellertid ett ökat avdragsutrymme motiverat bl.a. för att kapitalförsörjningen i sådana företag inte skall försvåras.

#### 6.8.5 Vinstbolag m.m.

**Mitt förslag:** Nuvarande stopplagstiftning mot vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser avskaffas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Godtar förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Med ovan föreslagna regler för beskattning av delägare i fåmansföretag blir det inte längre möjligt att få obehöriga skatteförmåner av det slag som den ifrågavarande stopplagstiftningen avser att förhindra. Jag föreslår därför att den avskaffas.



## 6.9.1 Allmänt

**Mitt förslag:** Nuvarande skattefrihet för reavinster vid försäljning av lösöre o.d. som innehafts i mer än fem år slopas. Avtrappningen av skatteplikten tas bort.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget har i huvudsak fått ett positivt mottagande. Flera remissinstanser är dock negativa till förslaget och pekar på bl.a. kontrollproblemen.

**Skälen för mitt förslag:** Reavinstbeskattningen av övrig lös egendom, dvs. annan egendom än sådan som omfattas av 35 § 2-3 a mom. KL, regleras i 35 § 4 mom. KL. Bestämmelserna i 4 mom. tar i huvudsak sikte på lösöre. Till gruppen övrig lös egendom hör emellertid även de typer av värdepapper som inte beskattas enligt aktievinstreglerna i 35 § 3 mom; t.ex. obligationer och andra skuldebrev. Detsamma gäller nyttjanderätter och rättigheter som inte ingår i näringsverksamhet och som inte beskattas enligt reavinstreglerna för fast egendom, t.ex. gruvrätter, copyrights och royalties.

En förutsättning för att en försäljning av lös egendom av sådant slag skall reavinstbeskattas är att egendomen har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Reavinstbeskattning kan också aktualiseras om egendomen erhållits genom gåva från make eller släkting eller genom bodelning mellan makar resp. sambor.

Reavinst på grund av avyttring av lösöre m.m. beskattas endast om egendomen innehafts i mindre än fem år. Om den innehafts i mindre än två år beskattas hela vinsten. Vid innehav i två men mindre än tre år beskattas 75 % av vinsten. 50 % av vinsten beskattas när egendomen innehafts mellan tre och fyra år. När den innehafts i mer än fyra år men mindre än fem år beskattas 25 % av vinsten.

Vid tvångsavyttring och avyttring till fåmansföretag gäller särskilda regler.

Enligt punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 36 § KL får avdrag för reaförluster i princip göras endast från reavinster och endast i den omfattning som en vinst skulle ha varit skattepliktig.

Enligt de generella reglerna i 20 § andra stycket KL får avdrag inte göras för den skattskyldiges personliga levnadskostnader. I praxis har avdrag inte medgetts för reaförlust som uppkommit i samband med avyttring av egendom som minskat i värde på grund av förlitning vid personligt bruk.

Realisationsvinstkommittén behandlade i sitt slutbetänkande Beskattning av realisationsvinster (SOU 1975:53) frågan om en förändrad beskattning av vinst vid avyttring av övrig lös egendom. Kommittén föreslog att i princip all lös egendom skulle göras till föremål för en tidsobegränsad reavinstbeskattning. Betänkandet remissbehandlades men ledde inte till någon lagstiftning i fråga om lösöre m.m.

Det har tidigare funnits starka invändningar mot att införa en utvidgad reavinstbeskattning av lösöre. Invändningarna har främst gällt möjlighe-

terna till en effektiv kontroll av sådana bestämmelser. Dessa problem påtalas alltså alltför ofta.

Enligt min mening har kritiken mot en tidsobegränsad reavinstbeskattning inte längre samma bärkraft. Skattereformen i stort medför en breddning av skattebasen. Skattefria områden som lockar till skatteflykt godtas inte. Reformen innebär också en allmän skärpning av kapitalbeskattningen. Samtidigt kan det konstateras att konst och andra värdeföremål i allt högre grad utnyttjas för kapitalplaceringar. Jag anser det därför väl motiverat att ta bort nuvarande tidsgränser för beskattning och således införa "evig" reavinstbeskattning av lösöre m.m. Beskattningen bör inte, som för närvarande, ske enligt en fallande skala bestämd av innehavets längd. I stället bör hela vinsten vara skattepliktig oavsett innehavstid.

### 6.9.2 Beskattningens närmare utformning

**Mitt förslag:** Lösöre som används för personligt bruk reavinstbeskattas endast i den mån de sammanlagda vinsterna under året överstiger 50 000 kr. I sådana fall får 25 % av försäljningspriset räknas som anskaffningskostnad. Övrigt lösöre m.m. beskattas fullt ut.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt. Dock föreslås att egendom med en förväntad kortare livslängd än 50 år inte skall reavinstbeskattas. Vidare föreslås att det årliga skattefria vinstbeloppet skall vara 20 000 kr.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser anser att det schablonmässigt bestämda anskaffningsvärdet och det skattefria beloppet för personligt lösöre bör vara högre. Några remissinstanser pekar på tillämpningsproblem vid avgränsningar mellan olika slag av egendom.

**Skälen för mitt förslag:** I likhet med RINK anser jag att reavinstbeskattningen av lösöre o.d. bör inriktas på vinster som enligt allmän rättsuppfattning är naturliga att beskatta. Mindre vinster vid försäljning av vanligt bohag i ett hem bör inte beskattas. Huvuddelen av de avyttringar som sker när dödsbon avvecklas bör således vara skattefria. Smärre vinster vid försäljning av normala bilar, båtar och smycken bör inte heller beskattas. Först mer betydande vinster skall föranleda beskattning. Sådana vinster torde oftast vara hänförliga till försäljningar av konst, antikviteter och liknande värdeföremål. Vinster på rena investeringsobjekt bör beskattas fullt ut.

En gräns bör därför dras mellan rena kapitalplaceringar i lösöre och föremål som använts för personligt bruk. Till den förra gruppen bör därvid även hänföras vissa nyttjanderätter som inte beskattas på annat sätt (gruvrätter) och immateriella rättigheter som copyrights m.m. Till samma grupp hör även optioner resp. terminer avseende råvaror (avsnitt 6.5.8).

Med personligt lösöre avses egendom som till övervägande del används av den skattskyldige eller hans familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Även samlarföremål och liknande föremål räknas ibland som personligt lösöre. Det är den faktiska användningen som är avgörande för gränsdragningen. Lösöre kan användas för personligt bruk även om det finns ett inslag

av kapitalplacering. Om detta inslag dominerar skall egendomen emellertid inte anses som personligt lösöre. Det bör understrykas att enbart det förhållandet att viss egendom är värdefull inte medför att den skall anses som investeringsobjekt.

Rena investeringsobjekt som ädelmetaller och diamanter som inte innefattats i smycken kan inte sägas användas för personligt bruk. Andelar i konstkonsortier o.d. hör till denna grupp. Gränsen mellan personligt lösöre och övrigt lösöre är svårare att dra när det t.ex. gäller samlarföremål. Här får avgränsningen göras från fall till fall. Även subjektiva omständigheter får vägas in vid denna gränsdragning.

RINK delar in personligt lösöre i två undergrupper, dels personligt lösöre med en förutsebar livslängd på högst 50 år, dels personligt lösöre med längre livslängd än 50 år (värdebeständigt lösöre). Personligt lösöre som inte är värdebeständigt undantas enligt RINK helt från reavinstbeskattning.

Den föreslagna uppdelningen av personligt lösöre i två kategorier kan antas ge upphov till inte obetydliga tillämpningsproblem. Avgränsningen blir särskilt svår när ett dödsbo avvecklas i ett sammanhang för en klumpsumma.

Jag anser därför att personligt lösöre bör behandlas som en grupp utan avgränsning med hänsyn till föremålets förväntade livslängd. Det innebär bl.a. att skatteplikten omfattar större vinster som i en del fall kan uppkomma vid försäljning av bilar, båtar och skepp. I gengäld anser jag att det av utredningen föreslagna fribeloppet, 20 000 kr., bör höjas.

För personligt lösöre föreslår jag två lätttnadsregler.

Vid längre innehav av personligt lösöre saknas ofta uppgift om anskaffningskostnaden. Det är därför, inte minst övergångsvis, angeläget att det finns en schablonregel för att bestämma anskaffningskostnaden. En sådan schablonmässigt bestämd anskaffningskostnad bör i enlighet med RINK:s förslag uppgå till 25 % av försäljningssumman efter avdrag för försäljningskostnaderna. Det står självfallet den skattskyldige fritt att i stället för schablonregeln utnyttja det verkliga ingångsvärdet.

En viss total årlig vinst bör undgå reavinstbeskattning. Beloppet bör knytas till vinstens storlek och inte till storleken på försäljningssumman. Beskattningen blir härigenom mer rättvis och det uppkommer inga påtagliga tröskeeffekter. Genom att fribeloppet knyter an till den sammanlagda årliga vinsten och inte till vinsten per föremål blir det inte identifikationsproblem då flera föremål säljs samtidigt.

Som nyss angetts anser jag att fribeloppet bör vara högre än 20 000 kr. Jag föreslår att det skattefria årliga vinstbeloppet bestäms till 50 000 kr. Det innebär att personligt lösöre för drygt 65 000 kr. kan säljas utan några beskattningskonsekvenser om ingångsvärdet beräknas enligt schablonregeln. Beloppsgränsen medför att de flesta dödsbon kan avyttras utan inkomstskatt. Endast undantagsvis när särskilt värdefull egendom säljs kommer skattepliktig vinst att uppkomma och därmed också plikt att deklarerera vinsten.

Den höga beloppsgränsen innebär också att skattemyndigheterna kan inrikta sina kontrollåtgärder på ett begränsat antal försäljningar som omfattar större värden.

Jag delar RINK:s bedömning att det inte är motiverat att införa särskilda lätttnadsregler för försäljningar av föremål som inte används för personligt bruk.

Det ligger i sakens natur att den skattskyldige i kapitalplaceringsfallen oftast håller reda på den verkliga anskaffningskostnaden. Det är därför mindre angeläget med en schablonregel för ingångsvärdet i de fallen. En sådan regel skulle dessutom inte sällan vara alltför gynnsam för den skattskyldige vid försäljning av investeringsobjekt som är föremål för kraftig värdestegring. Det samma gäller immateriella rättigheter o.d. Schablonregeln bör därför omfatta endast personligt lösöre.

De nya bestämmelserna om försäljning av lösöre m.m. finns i förslaget till 30 § SIL. Bestämmelserna tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter utgången av år 1990. För avyttringar under 1990 med första betalning efter årsskiftet kommer alltså de nya bestämmelserna att gälla under förutsättning att vinsten var skattepliktig enligt de äldre reglerna.

De särskilda reglerna för avyttringar till fåmansföretag från delägare m.fl. behandlas senare (avsnitt 8.12.1).

Det står de skattskyldiga fritt att utan beskattning genomföra försäljningar fram till utgången av år 1990 av investeringsobjekt och annan egendom som innehafts mer än fem år. Med hänsyn härtill och till den förmånliga behandlingen av personligt lösöre i det nya systemet behövs det inte någon särskild övergångsreglering för äldre innehav. En sådan reglering skulle medföra betydande tillämpningsproblem och stort utrymme för skatteanpassning och är även av dessa skäl olämplig.

### 6.9.3 Reaförluster

**Mitt förslag:** Avdrag medges inte för reaförluster på egendom avsedd för personligt bruk. För övrig lös egendom som inte är avsedd för personligt bruk medges avdrag för 70 % av reaförlusten.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** *Hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Stockholm, Svenska Revisorsamfundet SRS och Svenska sparbanksföreningen* förordar avdragsrätt för reaförluster på personligt lösöre.

**Skälen för mitt förslag:** I praxis har avdrag inte medgetts för reaförluster vid försäljning av egendom som minskat i värde på grund av förslitning vid personligt bruk. Förslitningen har ansetts som en inte avdragsgill personlig levnadskostnad. Av samma skäl bör avdrag inte medges för reaförluster vid försäljning av personligt lösöre. En annan ordning skulle föra med sig svåra gränsdragningsproblem och ökat utrymme för skatteflykt.

Däremot är det mer tveksamt om förluster på rena investeringsobjekt skall vara avdragsgilla. Allmänna kontrollsynpunkter talar mot en avdragsrätt eftersom det rör sig om egendom där avyttringar som har skett med vinst är svåra att kontrollera medan de skattskyldiga torde vara särskilt benägna att deklarerat alla avdragsgilla förluster.

Likformighetsskäl talar dock för en avdragsrätt. Reaförluster är avdrags-

gilla till 70 % för andra typer av investeringar. Skatteplanering kan i viss utsträckning stävjas genom att en reaförlust endast delvis görs avdragsgill. Jag föreslår därför, i likhet med RINK, att reaförluster på lösöre m.m. som inte innehafts för personligt bruk skall vara avdragsgilla till 70 % enligt huvudregeln för behandling av reaförluster. En bestämmelse av denna innebörd har tagits in i 30 § SIL.

#### 6.9.4 Benefika förvärv

**Mitt förslag:** De nya beskattningsreglerna skall gälla generellt även för egendom som förvärvats genom arv, gåva e.d. (benefika överlåtelser). Vid sådana överlåtelser får mottagaren överta överlåtarens anskaffningsvärde.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget har inte mött någon kritik.

**Skälen för mitt förslag:** Det har tidigare nämnts att en förutsättning för att en försäljning av lösöre o.d. skall reavinstbeskattas är att egendomen har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Reavinstbeskattning kan också bli aktuell om egendomen förvärvats genom gåva från make eller släkting eller genom bodelning mellan makar resp. sambor (35 § 4 mom. andra stycket KL).

Jag anser i likhet med RINK att de nya beskattningsreglerna för lösöreförsäljningar bör tillämpas generellt även efter benefika förvärv (arv, gåva och liknande förvärv). De allmänna reglerna om ingångsvärde m.m. för egendom som avyttrats efter att ha förvärvats genom arv, gåva eller liknande fång skall därvid vara tillämpliga även för lösöre (jfr förslaget till 24 § 1 mom. tredje stycket SIL). Det innebär att egendomen anses förvärvad genom närmast tidigare köp eller byte. När genomsnittsmetoden i 27 § SIL skall tillämpas (30 § fjärde stycket SIL) skall mottagaren tillgodoräkna sig ett anskaffningsvärde som motsvarar vad den tidigare ägaren med tillämpning av genomsnittsmetoden skulle ha fått dra av om han sålt egendomen.

#### 6.9.5 Tvångsavyttringar

**Mitt förslag:** Särreglerna för tvångsavyttringar slopas.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget har inte mött någon kritik.

**Skälen för mitt förslag:** I 35 § 4 mom. tredje stycket KL finns bestämmelser om skattefrihet vid tvångsavyttringar. Motivet för särregeln är att den skattskyldige genom tvångsförsäljningen betagits sin möjlighet att sälja skattefritt efter fem års innehav. När beskattningen görs evig finns det inte skäl att behålla särskilda regler för tvångsavyttringar. De bör därför upphävas.

### 6.10.1 Allmänna utgångspunkter

RINK har i sin analys av dagens skattesystem identifierat områden som inte är neutralt behandlade. Man pekar på att reglerna för beskattning av försäkringssparandet utgör ett sådant område. Dels beskattas sparande i pensionsförsäkring (P-försäkring) inte alls under den tid som kapitalet ger avkastning hos försäkringsföretaget, dels beskattas annat försäkringssparande (kapitalförsäkring, K-försäkring) enligt särskilt gynnande regler. Resonemanget utsträcks vad avser pensionskapitalet även till den gynnade position som trygghande av tjänstepension har oavsett i vilka former trygghandet sker.

RINK framhåller vidare att bristande neutralitet råder även i fråga om uttaget av sociala avgifter.

RINK föreslår att beskattning skall ske mera likformigt än i dag genom att en s. k. avkastningsskatt på pensionsmedel införs och genom förändringar av K-försäringssparandets beskattning.

Med hänsyn till att kapitalinkomster beskattas efter en skattesats på 30 % och att också bolagsskattesatsen av URF föreslås vara 30 % menar RINK att även avkastningsskatten borde vara 30 %. Med hänsyn till bl.a. behovet av sparstimulerande åtgärder, till att bolagens faktiska skattesats skulle understräcka 30 % och till att försäringssparande utomlands ofta är lågt beskattat stannar RINK:s majoritet dock vid en lägre skattesats, nämligen 20 %.

Så gott som samtliga remissinstanser har kritiserat förslaget om beskattning av pensionskapitalet. Det kan dock konstateras att huvudinriktningen i RINK:s förslag beträffande omläggningen av skattesystemet godtagits av så gott som samtliga remissinstanser, vilket jag tidigare redovisat. Huvudkritiken mot avkastningsskatten bottnar i farhågor beträffande hur skatten kommer att slå i förhållande till de olika försäringstyperna och trygghandformerna. Dessutom har man betänkligheter mot att villkoren för ett gynnat sparande försämrats. Farhågor för beskattningens inverkan på svenska livförsäringssparandets konkurrenssituation i förhållande till utländska framförs också.

### 6.10.2 Livförsäringssparandet

Enligt direktiven skulle RINK utarbeta ett förslag till en kapitalbeskattning som var neutral mellan olika former av sparande. Detta innebär att skatte-reglerna varken skulle gynna vissa sparformer eller missgynna andra.

De olika formerna av sparande kan delas in i två huvudkategorier. Den första kategorin är direkt sparande där spararen själv beskattas för avkastningen. Direkt sparande är exempelvis fysiska personers sparande på bankräkning eller i aktier. Den andra kategorin är indirekt sparande där kapitalet förvaltas av och – i förekommande fall – beskattas hos en förvaltare, exempelvis en aktiefond.

Neutral beskattning av direkt och indirekt sparande innebär att vid samma procentuella avkastning före skatt skall spararens procentuella avkastning efter skatt vara lika stor för båda kategorierna av sparande.

Två huvudsakliga former av indirekt sparande kan särskiljas; dels pensions- och försäkringssparande, dels sparande i investmentföretag och i aktiefonder.

Försäkringssparande sker bl.a. i försäkringsföretag på individuell eller kollektiv bas. Sparandet kan ske antingen i form av P-försäkring eller i form av K-försäkring. Denna uppdelning av livförsäkringskapitalet i olika försäkringsformer är skattemässigt betingad.

### 6.10.3 Individuellt försäkringssparande

Sparande i livförsäkring förvaltas av livförsäkringsföretag. Det kapital som ligger samlat i sådana försäkringsföretag har ackumulerats under lång tid.

Kapitalet kommer ursprungligen från inbetalade premier. Dessa medel förvaltas under former som i viss utsträckning är reglerade i lag.

En försäkring innebär ett åtagande gentemot den försäkrade. Detta åtagande har ett visst värde. Ett belopp motsvarande värdet av åtagandet skall enligt försäkringsrörelselagen (1982:713, FRL) placeras i vissa angivna tillgångar med hänsyn till kravet på trygghet för de försäkrade.

Försäkringsföretag skall i balansräkningen under rubriken "Försäkringstekniska skulder" ange värdet av ansvarigheten för löpande försäkringar. Ett belopp som motsvarar den försäkringstekniska skulden skall placeras i värdehandlingar främst i form av obligationer utgivna av stat, kommuner m. fl. En viss del av beloppet (20 %) tillhör den "fria sektorn" och tillåts vara placerad i andra tillgångar än de nyss nämnda – dock inte i aktier. Bolagen är skyldiga att avsätta årsvinsten till återbäringsfonden som också redovisas som en skuldpost i balansräkningen. Fri placeringsrätt råder avseende kapitalet i återbäringsfonden – dock med den inskränkningen att försäkringsbolag inte får äga aktier motsvarande mer än 5 % av antalet röster i ett aktiebolag. Undantag görs för vissa dotterbolag vars verksamhet är förenlig med försäkringsrörelse.

### 6.10.4 Skattereglerna

#### *P-försäkring*

Huvudprincipen för beskattning av livförsäkringsföretag är att P-försäkringskapitalet skall ses som en form av uppskjuten inkomst för försäkringstagaren.

Försäkringstagaren får således avdrag vid inkomsttaxeringen för det kapital som han "sätter in" i försäkringen. Detta kapital förvaltas utan beskattningsekvens hos försäkringsföretagen. När utbetalningar från försäkringen sker utgör de skattepliktig inkomst av tjänst hos mottagaren.

Den del av livförsäkringsföretagets förvaltning som avser pensionskapital undantas från beskattning. I deklarationen redovisar företagen sin totala nettointäkt av fastighets- och kapitalförvaltning och fördelar denna på en skattepliktig och en icke skattepliktig del. Fördelningsgrunden utgörs av försäkringsstockens fördelning på pensions- och kapitalförsäkring. Detta innebär att försäkringsföretagens samtliga intäkter och kostnader för P-försäkringar ligger utanför beskattningsområdet medan K-försäkringssidan beskattas.

För K-försäkring medges försäkringstagaren – till skillnad från vad som gäller för P-försäkring – inte avdrag för inbetalt belopp vid inkomsttaxeringen. Utbetalade belopp beskattas inte.

Jag nämnde tidigare att avkastningen på K-försäkringskapitalet beskattas hos försäkringsföretaget. Beskattningen sker enligt en schablon.

Som bruttointäkt tas upp intäkten av kapital- och fastighetsförvaltning samt vissa särskilt uppräknade intäkter såsom vinst vid försäljning eller uppskrivning av annan tillgång än inventarier eller anläggningstillgångar dvs. vinst vid försäljning av omsättningstillgångar.

Från intäkterna får avdrag göras för bl. a. skuldränta och andra avdrag som medges vid innehav av fastigheter enligt 25 § KL.

Vidare medges ett procentavdrag om 5 % av resterande bruttointäkt.

Därjämte medges ett antalsavdrag, eller ”styckeavdrag”. Antalsavdraget uppgår till 3 promille av basbeloppet för taxeringsåret per varje direkt tecknad personförsäkring.

Slutligen finns den s. k. spärregeln som medger avdrag i syfte att förhindra att skattekravet blir för stort. Den fungerar så att värdet av anstaltens tillgångar (marknadsvärdet) jämförs med summan av de försäkringstekniska skulderna för olika försäkringsslag uppräknade med olika procenttal. Om jämförelsen visar att tillgångarnas värde understiger skulderna medges ytterligare avdrag med ett belopp motsvarande fem gånger skillnaden.

Den formella skattesatsen vid den statliga taxeringen uppgår till 50 %. Den faktiska skattesatsen brukar uppskattas till ca 40 %.

### 6.10.5 Pensionssparandets fondering

#### *Bakgrund*

Försäkringssparandet sker till mycket stor del inom ramen för avtal om tjänstepensionsförsäkring, dvs. försäkringar på grund av anställningsavtal. Sådana kan finnas dels på grund av individuella anställningsavtal men också – vilket är det vanligaste – på grund av kollektivavtal.

Huvuddelen av det kollektiva pensionssparandet sker enligt ITP-planen (industrins och handelns tilläggs pension för tjänstemän). Planen grundar sig på en överenskommelse mellan privattjänstemannakartellen (PTK) och Svenska arbetsgivareföreningen (SAF). ITP-planen kan tillämpas också av arbetsgivare utanför arbetsgivarorganisation genom att de tecknar s.k. hängavtal. Arbetsgivare som inte är bunden av kollektivavtal kan utfästa förmåner som helt överensstämmer med ITP-planen och teckna försäkringsavtal med försäkringsbolaget SPP, ömsesidigt (SPP) för att trygga utfästelserna.

Även inom LO/SAF-området finns motsvarande avtal om pension – den särskilda tilläggs pensionen – STP. Den ingår som en del av kollektivavtalspaketet benämnt AMF-försäkringarna. Även här finns möjlighet till hängavtal och försäkringsavtal som sluts med AMF som försäkringsgivare.

Utfästelse om tjänstepension kan också göras utan tryggande, dvs. utan särskilt sparande. Detta är fallet för de flesta utfästelser om tjänstepension inom stat och kommun. Även privata arbetsgivare kan emellertid göra pen-



sionsutfästelser utan att trygga dessa. I de fallen erhålls avdrag för pensionskostnader när pensionen utbetalas – s.k. direktpension.

### *Fondering*

Utfästa pensionsförmåner kan tryggas – säkerställas – på vissa angivna sätt. För privatanställda som pensioneras enligt allmän pensionsplan gäller i huvudsak de ovan nämnda avtalspensionerna. Där anges tryggandeformerna i resp. pensionsplan. Kravet på säkerhet för utfästelsen tillgodoses genom att pensionsordningarna innefattar högre eller mindre grad av fondering av medel för att möta utbetalningskraven – för att utfästelserna skall kunna infrias.

För statsanställda och kommunalt anställda sker inte något särskilt tryggande. I detta sammanhang anses det vara ett tillräckligt tryggande att staten eller kommun garanterar utfästa pensioner.

Pensionsplanerna är uppbyggda på olika sätt beroende på vilket reserveringssystem som används.

För folkpensionen tillämpas *fördelningssystemet* som bygger på att man för varje år tar ut så mycket pengar som behövs för att klara årets utbetalningar. ATP liknar ett fördelningssystem men avgifterna till ATP har varit större än utbetalningarna för pensioner. Därigenom har betydande fonder – AP-fonderna – kunnat byggas upp. Inom ITP-planen tillämpas *premiereservsystemet* som innebär att en premiereserv byggs upp för varje utfästelse. Premiereserven utgör värdet av den samlade utbetalningsansvarigheten. Systemet innebär en successiv avsättning – allteftersom pensionsborgenärens rätt till förmåner inträder, dvs. allteftersom förmånerna tjänas in. ITP-planen innebär alltså en viss form av individuell försäkring inom det kollektiva systemet. Inom STP tillämpas det s.k. *kapitaltäckningssystemet*. Detta bygger på att de anslutna arbetsgivarna kollektivt ansvarar för kostnaderna. Varje år beräknas kapitalvärdet av alla framtida pensioner för den åldersgrupp som går i pension under året. Uttag av detta värde sker sedan genom en premiesättning som kollektivt fördelas mellan de anslutna arbetsgivarnas årslöne-summor.

Skillnaden mellan de tre systemen är framför allt behovet av fondering. Premiereservsystemet ger upphov till de största kapitalbildningarna eftersom fonderingen där sker med utgångspunkt från längre tidsperioder än inom kapitaltäckningssystemet. Fördelningssystemet kräver inte någon fondbildning.

### **6.10.6 Kollektivt pensionssparande för avtalspension**

#### *Tryggandeformer*

Tryggande kan ske genom försäkring i försäkringsföretag, avsättning till pensionsstiftelse och genom kontoavsättning – i förening med kreditförsäkring. Det är endast dessa tryggandeformer som medför avdragsrätt – inom vissa ramar som anges av de kvantitativa villkoren i KL – för den kostnad som avsättningen medför. Valet av tryggandeform är beroende dels av arbetsgivarens egen bedömning av hur han anser att tryggandet lämpligen bör ske men också – om allmän pensionsplan tillämpas – av vilka tryggandeformer som godtas enligt pensionsplanen.

*Försäkring*

Om tryggnad sker i form av försäkring innebär det att arbetsgivaren köper en P-försäkring och betalar löpande premier. Det utbetalade beloppet lämnar då arbetsgivarens förmögenhet och förvaltas hos försäkringsföretaget som också övertar ett försäkringsansvar.

*Avsättning till pensionsstiftelse*

Med en pensionsstiftelse avses en av arbetsgivaren grundad stiftelse med uteslutande ändamål att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller deras efterlevande. En stiftelse har inte rätt att själv utfästa pension. För att avdrag skall få ske för avsättningen fordras att stiftelsen är en sådan pensionsstiftelse som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (TrL).

Pensionsstiftelser är inskränkt skattskyldiga. De är skattskyldiga endast för inkomst av fastighet. Denna inskränkning i skattskyldigheten kan emellertid gå förlorad om stiftelsen under längre tid inte bedrivit eller inte kan förväntas bedriva verksamhet som skäligen svarar mot dess avkastning på tillgångarna.

En stiftelse kan ta emot såväl obeskattade som beskattade medel. Vanligast är givetvis att arbetsgivarna avsätter medel inom det avdragsutrymme som gäller i dag. Medlen förvaltas av stiftelsen som är en särskild juridisk person vid sidan av arbetsgivaren.

När en arbetstagare avgår med pension betalar arbetsgivaren ut denna pension med avdragsrätt och vänder sig till stiftelsen med en begäran om gottgörelse för den utbetalade pensionen. Gottgörelsen utbetalas till arbetsgivaren – för vilken gottgörelsen utgör skattepliktig intäkt. Särskilda regler gäller för det fallet att en stiftelse innehåller såväl beskattade som obeskattade medel.

Arbetsgivaren har även rätt till gottgörelse för andra utgifter såsom köp av pensionsförsäkring och vissa andra utgifter.

*Avsättning på konto i företaget*

Arbetsgivaren kan ta upp åtaganden enligt allmän pensionsplan som skuld under rubriken "Avsatt till pensioner". Arbetsgivaren har rätt till avdrag för avsättningen på kontot intill pensionsreserven – upp till värdet av den skuld som pensionsutfästelserna innebär. Avdrag medges dock endast om utfästelserna är kreditförsäkrade. Avdragsrätt medges även för kostnader för förmåner som utfästs utan att allmän pensionsplan tillämpas men som "ryms inom" allmän pensionsplan.

När arbetsgivaren betalar ut pension innebär detta att skulden för utfästa pensioner sjunker. Om inte några nya utfästelser görs – bortsett från skulduppräknings – kommer därmed avsättningen på kontot att överstiga värdet av kvarvarande pensionsutfästelser. Detta överskott – "disponibla pensionsmedel" – måste återföras till beskattning med lägst en tiondel per år i 10 år, "avtappning av disponibla pensionsmedel".

Sammanfattningsvis är systemet tänkt att fungera så att balans uppkom-

mer emellan de tre trygghandformerna försäkring, stiftelse och konto. I de fall arbetsgivaren låtit försäkra sin utfästelse erhåller han avdrag vid premiebetalningen. I de fall han pensionerar i egen regi fungerar de avdragsgilla resp. skattepliktiga betalningsströmmarna sinsemellan så att trygghandformerna blir likvärdiga.

Dagens regelsystem medför att pensionssparande gynnas kraftigt jämfört med sparande i K-försäkring. Detta gäller i än högre grad jämfört med direkt sparande i bank, aktier eller liknande. Sparande i K-försäkring är i sin tur i många fall skattemässigt gynnat jämfört med sparande i bank men missgynnat jämfört med sparande i exempelvis aktier som innehas i två år eller mer. De nuvarande reglerna är sålunda inte neutrala mellan olika former av sparande.

#### 6.10.7 Avkastningsskatt på pensionsmedel

**Mitt förslag:** Livförsäkringsföretag skall vara skattskyldigt för avkastning av pensionsförsäkringskapitalet.

Motsvarande skall gälla för pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om trygghand av pensionsutfästelse m.m.

Avkastningsskatt skall utgå även för arbetsgivare som avsatt medel på skuldkonto "Avsatt till pensioner".

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Helt övervägande negativt mottagande. *Försäkringsinspektionen* godtar skälen för skatten (likformighet m.m.) men påpekar ett flertal risker, framför allt med hänsyn till pågående Europa-anpassning. *Inspektionen* menar – som många andra – att förslaget påverkar sparandet i Sverige negativt. *Inspektionen* föreslår slutligen att undantag görs för vissa smärre förvaltare som hanterar speciella försäkringar (vissa mindre understödsföreningar som betalar ut endast blygsamma pensionsbelopp).

*Riksgäldskontoret* tar inte ställning till införandet av skatten, men påpekar att den innebär ett incitament för kapitalet att söka sig till lågavkastande tillgångar och därmed störa marknadens funktion. *Riksgäldskontoret* föreslår en annan beskattningsteknik – nämligen beskattning även av värdehöjningen.

*Riksbanken* tillstyrker likformigheten men tar också upp riskerna med förändrad placeringspolitik hos förvaltarna.

*Aktiefremjandet* avstyrker med hänsyn till dagens låga sparkvot. Motsvarande synpunkter lämnas av *Finansbolagens Förening*, *SACO/SR*, *FAR* och *Grossistförbundet Svensk Handel*.

*LO* anser att skattesatsen är för låg. *TCO* godtar beskattningen men endast på privat pensionsförsäkring.

Remissinstanser inom *försäkringsbranschen* avstyrker och hänvisar till långsiktighet, bundenhet, trygghet. Branschorganisationernas liksom näringslivsorganisationers som *Näringslivets skattedelegation*, *SAF*, *Svenska livförsäkringsbolags riksförbund* och *SPP* inställning innebär sammanfattningsvis att man – liksom även *TCO* gjort – påongterar den principiella skill-

naden mellan privat försäkring och kollektivavtalade tjänstepensioner att i sistnämnda förekommer ingen avkastning som kommer den enskilde till del, utöver värdesäkring. Branschen, särskilt *Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG)* och *Pensionsregistreringsinstitutet (PRI)* påpekar också en hel del tekniska brister i RINK:s förslag – särskilt vad avser beskattning av trygghandelen skuldföring. I den delen anförs att det inte är möjligt att avskilja en viss förmögenhetsmassa i företaget som pensionskapital. RINK:s förslag grundar sig alltså på ett artificiellt avkastningsmått. Näringslivets skattedelegation och FPG påpekar att just detta moment i skatten leder till att bolag utan avkastning eller med negativt resultat ändå skulle betala avkastningsskatt. Vidare anför bl.a. SAF att skatten slår oneutralt: på STP (kapitaltäckningssystem) blir belastningen inte så stor som t. ex. på ITP (premierreservsystem) och på statlig och kommunal pension sker ingen beskattning alls (fördelningssystem). Vad gäller kontoavsättning innebär en skatt en *omedelbar* fördyring för arbetsgivarna. I fonderade system uppträder emellertid fördyringen inte genast utan först med några års eftersläpning på grund av att skattekostnaden inledningsvis kan tas ur överskottsmedel. Bl.a. SPP anför att effekten av skatten kan bli att arbetsgivare övergår till direktutbetalningar av pension och avstår från trygghandelen eller att man överger kontoavsättningssystemet.

*Folksam* godtar RINK:s motiv för en avkastningsskatt men menar att förslaget missgynnar pensionssparandet och föreslår därför att förslaget i denna del ses över. *Folksam* understryker dock att om en avkastningsskatt över huvud taget skall ingå som en del i det framtida pensionssparandet bör en sådan skatt inte beräknas på den del av avkastningen som är nödvändig för de utfästa pensionerna – i regel 4 %.

Liknande synpunkter förekommer också hos en del övriga instanser (bl.a. SPP): värdesäkringsdelen bör inte omfattas av avkastningsskatt.

RSV menar att beskattningen av kontoavsättningar är för komplicerad och föreslår en mera schabloniserad beskattning.

SPP nämner att en annan effekt av skatten är att premierna behöver ökas eller att pensionerna minskas.

**Skälen för mitt förslag:** Utgångspunkten för mitt förslag är att beskattningen skall vara neutral mellan privatpersoners direkta sparande och försäkringssparande. Enligt min mening finns det inte anledning att betrakta olika typer av pensionssparande som så avvikande från annat sparande att pensionssparandet helt bör undgå beskattning under sparandetiden – så som sker i dag. Inte heller anser jag att den skillnad som föreligger mellan en rent privat individuell P-försäkring och en tjänstepensionsförsäkring bör vara ett skäl för att undanta en viss del av pensionssparandet från beskattning. Skillnaden består framför allt i att tillväxten av tjänstepensionskapitalet inte till fullo kommer den enskilde till del. Han är tillförsäkrad en viss pension enligt ett pensionslöfte – en pensionsutfästelse. Vad som kan tillkomma honom därutöver t. ex. genom en gynnsam avkastning används framförallt till värdesäkring av pensionen men kommer i övrigt arbetsgivaren till del genom en lägre premiesättning. I ett vidare perspektiv kan även denna effekt betraktas som en sparandeeffekt – dock inte en effekt som berör hushållssparandet.

Många remissinstanser har för övrigt tagit upp frågan om förslaget effekt på sparandet. Även i den delen anser jag det viktigt att se frågan i ett vidare perspektiv. Utgångspunkten för förändringen är att kapitalet inte beskattas alls i dag. Varje förslag till beskattning innebär från den utgångspunkten en försämring. Man bör dock ta hänsyn till att reformens huvudinriktning är spargynnande genom att direkt sparande kommer att beskattas med en proportionell statlig skatt på 30 %, vilket skall jämföras med att samma sparande i dag beskattas med den marginalskattesats som gäller i det enskilda fallet. Reformen innebär sålunda en rejäl sänkning av skatteuttaget på i dag skattemässigt missgynnade sparformer – främst banksparande.

Jag håller med remissinstanserna om att pensionssparandet bör särbehandlas. RINK föreslog en lägre skattesats för detta sparande. Särbehandlingen bör inte sträcka sig så långt som till skattefrihet. Enligt min mening är det också påkallat att göra en viss skillnad mellan olika typer av pensionssparande i den meningen att alla inte bör beskattas med samma skattesats. Jag återkommer senare till den frågan.

#### *Pensionssparande i försäkring*

**Mitt förslag:** Livförsäkringsföretag skall vara skattskyldigt till avkastningsskatt. Skatteunderlaget skall vara nettointäkten av företagets kapital- och fastighetsförvaltning beräknad enligt reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet vid taxering enligt lagen om statlig inkomstskatt.

Avgångsbidragsförsäkring (AGB) skall vara undantagen från beskattning.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt, utom såvitt avser AGB.

**Remissinstanserna:** Som tidigare nämnts har en del remissinstanser påtalat risken för att företagen ändrar sin placeringspolitik och övergår till att placera kapitalet i tillgångar som inte ger hög direkt avkastning.

**Skälen för mitt förslag:** Huvudinriktningen i förslaget är att det nu ifrågasvarande indirekta sparandet bör beskattas på samma sätt som direkt sparande. Därav följer att livförsäkringsföretagen borde vara skattskyldiga under inkomst av kapital.

Livförsäkringsföretagen är emellertid skyldiga att tillämpa de redovisningsprinciper som följer av bokföringslagen och god redovisningssed, medan beskattningen inom inkomstslaget kapital föreslås ske med tillämpning av kontantprincipen (avsnitt 6.2.6). Beskattning av livförsäkringsföretagen i inkomstslaget kapital skulle också medföra att de skulle bli de enda juridiska personer vars inkomster beskattades i detta inkomstslag.

Livförsäkringsföretagens avkastning på pensionskapitalet bör därför beskattas med tillämpning av reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet.

Remissynpunkterna om att detta förslag skulle kunna medföra en förändrad placeringspolitik kan vara befogade med hänsyn till att avkastningsskatten beräknas på *realiserad* värdestegring. Enligt min mening är det dock troligt att denna förändring inte kommer att bli alltför betydande med hänsyn till att FRL slår fast hur kapitalet skall placeras – i varje fall till den del som

avser bundna fonder. Man bör också ta med i bilden den prisförändring som skulle komma att inträffa om placeringspolitiken inriktar sig på lågavkastande tillgångar med stadig värdehöjning. Den alternativa nytta förvaltaren kan ha av en sådan placering blir mindre om tillgången i fråga har ett reellt sett för högt inköpspris. Jag har i och för sig förståelse för riksgäldskontorets förslag om att beskattningen skulle omfatta även orealiserad värdestegring. Detta skulle emellertid innebära ett alltför stort avsteg från grundprincipen i övrigt beträffande vinstberäkning och skulle dessutom avvika från vad som gäller för direktsparatet.

Här finns anledning att ta upp ytterligare några frågor. Den första gäller livförsäkringsföretagens rätt att ta emot utdelning skattefritt resp. deras rätt att ge och ta koncernbidrag med skattemässig verkan. Av de skäl jag nyss nämnde är det angeläget att beskattningen så långt möjligt ger ett neutralt utfall i förhållande till beskattningen av direktsparat. Det saknas därför anledning att ge företagen rätt att ta emot skattefria utdelning eller ge och ta koncernbidrag med skattemässig verkan. Det förhållandet att avkastningsskatten är en i förhållande till dagens läge ny beskattning förändrar inte situationen. Även i dag sker viss beskattning av livförsäkringskapitalet – K-försäkringskapitalet – utan att företagen har denna rätt.

Jag vill här dessutom ta upp den särskilda avgångsbidragsförsäkringen, AGB.

AGB är en K-försäkring. Ursprungligen antogs antalsavdraget innebära att någon faktisk beskattning inte skulle uppkomma. Det visade sig emellertid med tiden att antalsavdraget inte var tillräckligt för att beskattning skulle undvikas. Av det skälet bestämdes att den del av en försäkringsrörelses kapital- och fastighetsförvaltning som belöper på AGB skulle behandlas som P-försäkringskapital. Området för P-försäkringsbeskattningen utvidgades då till att avse även AGB – trots att den inte var en P-försäkring.

Inte heller i det nya systemet bör denna försäkring beskattas.

#### *Avsättning på konto i företag*

**Mitt förslag:** Beskattningsunderlaget utgörs av det bokförda värdet av pensionsskuld vid ingången av beskattningsåret som är avsatt med avdragsrätt. Skatten utgör en avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen.

**RINK:s förslag:** Arbetsgivare som avsatt medel på konto "Avsatt till pensioner" skall vara skattskyldig för en del av ökningen av pensionsskulden. Beskattningsunderlaget skall vara 125 % av den del av ökningen som avser dels uppräknings med hänsyn till inflationen, dels uppräknings med tillämpning av den försäkringstekniska beräkningsräntan. Beskattningsunderlaget skall beskattas med en skattesats på 20 %. Påförd skatt skall utgöra avdragsgill kostnad vid arbetsgivarens inkomstbeskattning.

**Remissinstanserna:** Utöver den allmänt kritiska inställning som tidigare redovisats har en hel del tekniska invändningar framförts. *FPG* har anfört att de avsatta pensionsmedlen skulle träffas av en skatt som helt saknar sam-

band med den faktiska avkastningen på pensionskapitalet. FPG anför som alternativt att rörelsebeskattning i stället borde införas för livförsäkringsföretag – med oförändrade regler för kontoavsättningarna. Därmed skulle den avkastning företagen har utöver pensionskulddökningen bli föremål för vanlig inkomstbeskattning. I livförsäkringsföretagen skulle motsvarande inträffa för den avkastning som går utöver ökningen av de försäkringstekniska skulderna. FPG påpekar vidare att avkastningsskatten – om den införs – nödvändigtvis måste begränsas till den avkastning som skett på medel avsatta med avdragsrätt. Det gäller skuldföring som skett under rubriken "Avdragsgilla pensionsåtaganden" och som skett med avdragsrätt enligt övergångsbestämmelserna till 1975 års lagstiftning på området. FPG anmärker vidare att uppräknigen av pensionsskulden sker med hänsyn till många olika faktorer. Det skulle i fortsättningen inte vara fråga om att endast ge en bild av skuldens förändring, utan om beräkningar som direkt kommer att ligga till grund för beskattning. PRI menar att förslaget skulle innebära oöverstigliga praktiska svårigheter vad gäller att ta fram ett korrekt beskattningsunderlag. Såväl FPG som PRI har dessutom påpekat de särskilda svårigheter som kan uppkomma för skattskyldiga som inte tillämpar FPG/PRI-systemet. RSV menar att skatten är komplicerad och föreslår alternativt en schabloniserad beskattning med pensionsskulden som underlag.

**Skälen för mitt förslag:** För att uppnå likformighet mellan olika tryggsformer bör även avkastningen på pensionssparande vid kontoavsättningar beskattas. Kontoavsättningen är emellertid till sin konstruktion av väsentligt annan karaktär än annat pensionstryggande. Sålunda är det t.ex. inte möjligt att avskilja en viss kapitalmassa som pensionskapital. Det avsatta beloppet blir kvar bland arbetsgivarens övriga arbetande kapital i bolaget.

Innan jag kommer in på hur mitt förslag närmare utformats skall jag redogöra för hur kontoavsättningssystemet fungerar i stora drag.

Inom det kollektivavtalsreglerade området finns möjlighet att trygga ITP-planens ålderspensionsdel genom avsättning på konto i kombination med kreditförsäkring hos FPG. Nuvärdet av pensionsutfästelserna beräknas av PRI. Systemet kallas därför FPG/PRI-systemet.

Kontoavsättning innebär att arbetsgivaren tar upp gjorda pensionsutfästelser vilka ännu inte infriats som en skuld till de anställda. Därigenom kommer kostnaderna för framtida pensionsbetalningar principiellt sett att bokföras när de uppkommer, dvs. när de intjänas. I stället för att säkerställa de framtida pensionsutbetalningarna genom att betala premier till ett försäkringsföretag – exempelvis SPP – behåller arbetsgivaren medlen. Detta kan ses som att arbetsgivaren lånar av de anställda. Räntan på pensionsskulden betalas emellertid inte ut löpande till de anställda, utan läggs till skulden för utbetalning i form av pension. Skulden skrivs varje år upp med ett belopp motsvarande förräntningen.

Uppräkningen av pensionsskulden grundas inte på den faktiska avkastningen på de medel som arbetsgivaren på detta sätt kan sägas ha lånat av innehavarna till pensionsrättigheterna. Systemet är i stället utformat så att uppräknigen – motsvarande bl.a. räntan på skulden inkl. inflationsuppräknigen – varje år skall ske enligt vad som meddelas av FPG/PRI i de fall avsätt-

ning gjorts enligt FPG/PRI-systemet. Denna ränteuppräkningsberäkning beräknas som en procentsats som tar hänsyn dels till inflationen, dels vissa räntefaktorer. I uppräkningsberäkningen ligger även en del andra hänsyn som inte kan hänföras till någon avkastning.

Avkastningen på de avdragsgilla pensionsavsättningarna beskattas inte enligt nuvarande regler. Företaget får avdrag för ränteuppräkningsberäkningen. Det innebär att inte heller ränteuppräkningsberäkningen av pensionsskulden beskattas.

Grunden för den föreslagna beskattningen är givetvis inte någon faktisk kapitalavkastning. Beskattningsunderlaget måste i stället utgöras av den avkastning som kan sägas ligga i tryggandeformen.

Detta synsätt kräver dock att man kan finna ett godtagbart mått på denna avkastning. En lösning vore givetvis att använda skulduppräkningsberäkningen – ränteuppräkningsberäkningen – så som RINK föreslagit. Remisskritiken av detta förslag har dock visat sig vara befogad av många skäl bl.a. rent tekniska. Min slutsats är därför att RINK:s alternativ till beskattning är behäftat med alltför svåra problem, som delvis sammanhänger med att RINK av likformighets-skäl försökt att konstruera en inkomstskatt med skulduppräkningsberäkningen som ett slags mått på en avkastning. Situationer kan emellertid inträffa som innebär att ett sådant mått ger felaktiga värden. Dessutom innebär förslaget ett hänsynstagande till SPP:s uppräkningsberäkning som sedan korrigeras med 125 % – dvs. med en uppräkningsberäkning som utgår från att avkastningsskatten för SPP:s del verkligen slår igenom med 20 %. Vidare uppkommer frågor om hur beskattningen bör gå till i fall där ett antal pensionsutfästelser faller bort och nya utfästelser kommer till.

Systemet är alltså tekniskt komplicerat och en beskattning enligt RINK:s förslag skulle medföra behov av tämligen exakta uppgifter om hur beräkningen av de skilda delarna i skulduppräkningsberäkningen har skett. Jag inser att detta kan innebära stora problem redan i de fall att den skattskyldige tillämpar FPG/PRI-systemet och alltså kan få hjälp av PRI. Det blir vidare ännu svårare för skattskyldiga med kontotryggade pensioner utanför detta system att på ett någorlunda enkelt sätt skaffa sig tillräckliga uppgifter för en korrekt beräkning av underlaget. Det finns således en stor risk för onödiga komplikationer.

Jag anser sålunda att det förslag RINK lämnat i och för sig innebär den sakligt sett mest tillfredsställande lösningen men enligt min mening kan de tekniska problemen som är förknippade med en sådan lösning komma att föranleda att utfallet av beskattningen alltför mycket skulle avvika från beskattningen av de andra två tryggandeformerna.

Jag anser därför att RINK:s förslag bör överges. I stället måste man enligt min mening söka sig fram till ett motsvarande beskattningsresultat genom en tämligen enkel schabloniserad beskattning så som RSV föreslagit. Grunden för den beskattningen bör i stället för varje års uppräkningsberäkning vara pensions-skuldens bokförda värde vid ingången av varje beskattningsår. Som FPG påpekat bör beskattning träffa endast såvitt avser skuld som är avsatt med avdragsrätt. FPG:s påpekande har fog även vid den från RINK avvikande lösningen. Underlaget för skatten skall därför utgöras av värdet av den pensions-skulden som är avsatt med avdragsrätt. Skuldbeloppet är lätt konstater-



bart och kan därmed utgöra ett beskattningsunderlag som kan användas av alla med kontotryggad pension oavsett om de har hjälp av PRI eller om de har kontotryggad pension utanför detta system. Vidare underlättas hanteringen för PRI och slutligen undviks ytterligare en del av de problem som t.ex. FPG tar upp i sitt remissyttrande.

Mitt förslag till beskattning för pensionstryggande har visserligen vissa brister i systematiskt hänseende men innebär samtidigt en betydande förenkling i förhållande till RINK:s förslag.

Motiven för beskattningen är fortfarande önskemålet om likformig beskattning. Därmed följer givetvis att skattesatsen måste avvägas så att nettoresultatet av beskattningen blir detsamma som RINK avsåg med sitt förslag – nämligen att tryggandeformen inte blir annorlunda beskattad än andra tryggandeformer.

Pensionsskuldens bokförda värde innehåller moment som i och för sig inte kan sägas ha med en beräknad avkastning att göra. Inte heller RINK tog med samtliga faktorer i sitt förslag till skatteunderlag. Detta förhållande talar för att skattesatsen måste avvägas med försiktighet.

Skatten kommer att innebära en omedelbar kostnad för arbetsgivare med kontoavsättning, medan effekterna i fråga om kapitalsamlingar med över-skottsmedel kommer att bli fullt ut märkbara först med några års eftersläpning. Jag anser dock inte detta tala för någon särskild undantagsregel. Skatten innebär en omedelbar kostnad för alla tryggandeformer och slår därmed lika för alla. Det är en annan sak att vissa tryggandeformer kan ta ut skatten via överskottsmedel. Det förhållandet visar inte att det ligger något systematiskt fel i denna typ av skattläggning.

#### 6.10.8 Skattesats avseende pensionsmedel

**Mitt förslag:** Skattesatsen skall vara 10 % för avkastning på tjänstepensionskapital och 15 % för avkastning på övrigt pensionskapital. Dessa skattesatser skall gälla för såväl försäkringsföretag som för pensionsstiftelser. Skattesatsen vid kontotryggande skall vara 1,1 % av pensionsskuldens bokförda värde vid beskattningsårets ingång.

**RINK:s förslag:** Skattesatsen skall vara 20 % för avkastningen på pensionskapital. Någon skillnad mellan olika former av pensionering görs inte.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna har avstyrkt beskattning och därmed inte tagit särskild ställning till skattesatsen. LO har anfört att den är för låg. TCO har efterlyst särbehandling av tjänstepensioneringen gentemot den privata pensionsförsäkringen.

**Skälen för mitt förslag:** Jag har tidigare sagt att strikt neutralitet i beskattningen mellan direkt sparande och pensionssparande kräver att det sist nämnda sparandet beskattas enligt samma regler och med samma skattesats som direkt sparande. Detta innebär att försäkringssparandet egentligen skulle beskattas med en skattesats på 30 %.

Det finns emellertid argument för att skatteuttaget på pensionssparandet bör vara lägre än vad som följer av en strikt neutral beskattning. Det finns

dessutom skäl för ytterligare en skillnad – nämligen mellan det sparande som sker i form av tjänstepensionsförsäkring och det som sker i "vanlig" privat pensionsförsäkring. För det första bedömer jag det som särskilt angeläget att i sparstimulerande syfte frångå kravet på strikt neutral beskattning och tillämpa en lägre skattesats än den generella inom kapitalbeskattningen (30 %) på avkastningen på pensionssparande. Jag anser att detta är befogat även på grund av att detta är ett långsiktigt och bundet sparande. Pensionssparandets särskilda villkor talar sammantaget för att en lägre skattesats generellt sett bör tillämpas på pensionssparandet vilket RINK också föreslagit (20 %).

Jag menar dock – liksom några av remissinstanserna – att det måste göras en uppdelning av pensionskapitalet som tar hänsyn till skillnaden mellan olika pensionsförsäkringar. De skillnader som finns mellan tjänstepensionering och övrig privat pension talar för att förstnämnda pension borde beskattas med en ytterligare lägre skattesats. Den viktigaste skillnaden är att den tjänstepensionerade har rätt till ett visst pensionsbelopp enligt arbetsgivarens utfästelse. Den enskilde får då denna pension jämte den värdetillväxt som utgör värdesäkring. Försäkringsföretagets avkastning därutöver kommer däremot arbetsgivaren till del i form av premiereduktion. För övrig privat pension är den enskildes resultat tydligare knutet till avkastningen.

Förenklat kan man säga att den som köper en privat pensionsförsäkring betalar en premie och kan sedan få ut huvuddelen av premien jämte all den avkastning som kapitalet givit. Vid tjänstepension får den enskilde enbart ut vad som faktiskt är utfäst jämte värdesäkring.

En tillkommande omständighet är att huvuddelen av tjänstepensionsområdet omfattar kollektivavtalsreglerade pensioner – där det individuella inslaget och den individuella möjligheten att påverka den egna pensionen inte finns. ITP-planen har nyligen omförhandlats. Ett resultat av omförhandlingen har blivit att ITP-planen öppnas för mera individuella lösningar i vissa löneskikt. En sådan utveckling förändrar dock inte mitt principiella synsätt på tjänstepensionsområdet.

Jag anser således att man bör göra skillnad mellan tjänstepension och övrig pension. Det torde inte innebära några stora tekniska svårigheter för försäkringsföretagen att göra denna uppdelning av sitt P-försäkringskapital. Det torde vara tillräckligt att uppdelningen görs med utgångspunkt från vilka som är betalningsansvariga eller premieaviserade.

Jag menar att de skäl för en avvikande skattesats som RINK föreslog har sådan tyngd att man bör sänka den högsta skattesatsen till hälften av 30 % – dvs. till 15 %. Skattesatsen för tjänstepension bör vara ytterligare lägre. Mitt förslag är en skattesats på 10 % på tjänstepensionsområdet.

I detta sammanhang uppkommer frågan om hur egenföretagarens pension skall behandlas. Det vore i och för sig rimligt att även dennes P-försäkring skulle betraktas som tjänstepension, med hänsyn till pensionens anknytning till förvärvsverksamhet. Egenföretagarens försäkring är dock identisk med den vanliga försäkringsprodukten. Av tekniska skäl bedömer jag det därför inte möjligt att på ett tillfredsställande sätt avgöra om försäkringen i varje enskilt fall är en sådan försäkring eller en vanlig privat P-försäkring. Det är

därför inte möjligt att åstadkomma att egenföretagarens försäkring behandlas på samma sätt som en tjänstepensionsförsäkring.

Egenföretagarna bör dock kompenseras för detta genom ett differentierat uttag av särskild löneskatt, vilket jag återkommer till senare.

Förslaget om en skattesats på 10 % innefattar även avkastning i pensionsstiftelser.

För kontoavsättningarna bör likaså motsvarande gälla. Jag har dock tidigare föreslagit en typ av beskattning av kontoavsättningarna som väsentligt avviker från beskattningen av livförsäkringsföretagen och pensionsstiftelserna. Det innebär att skattesatsen för kontoavsättningarna måste avvägas på ett sådant sätt att nettoresultatet blir detsamma som för nyssnämnda två kapitalförvaltare.

Avkastningsskatten för dessa kapitalförvaltare skall träffa bl.a. den realiserade värdeökningen av tillgångarna. Beräkningen av skattebasen skall ske med tillämpning av reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet. Den relevanta kapitalavkastningsjämförelsen torde därför vara det mått som redovisas av försäkringsbranschen exkl. realiserad värdestegring. Denna avkastning sedd i relation till tillgångsmassan värderad enligt bokföringsmässiga grunder (lägsta värdets princip) innebär att livförsäkringsföretagens årliga avkastning i genomsnitt under de senaste fem åren kan uppskattas till knappt 11 %. En avkastningsskatt på 10 % skulle med detta betraktelsesätt innebära en "kontoskatt" uppgående till 1,1 %, varvid hänsyn också tagits till den beräknade avkastningen under år 1990.

Skattesatsen avseende kontoavsättningarna bör därför vara 1,1 % av underlaget.

Jag är medveten om att den valda beskattningsmetoden har den nackdelen att den grundas på en uppskattning av den historiska utvecklingen. Av det skälet vill jag här poängtera att utvecklingen på området kontinuerligt bör följas. Vid större konstaterade förändringar av avkastningsutvecklingen bör denna skattesats ändras.

I gällande rätt finns exempel på en likartad beskattningsteknik i form av den schabloniserade intäktsberäkningen för utländska skadeförsäkringsföretag – som senast ändrades just på grund av en framställning från branschen – där man funnit att dåvarande nivå på beskattningen kommit att ge ett oriktigt resultat.

### 6.10.9 Löneskatt

RINK föreslog att s. k. grundavgift – skattedelen av de sociala avgifterna – skulle utgå vid pensionsutbetalningar i de fall avsättning till pension hade kunnat ske med avdragsrätt. Anledningen var att man därigenom uppnådde ett likformigt uttag av socialavgifter på pensionsområdet. Förslaget skulle alltså innefatta grundavgift även för de pensioner som har tryggats med avdragsrätt. Som jag tidigare redovisat har jag emellertid inte följt RINK:s huvudförslag till lösning av problemet med olikformigt socialavgiftsuttag i den delen. I stället bör uttaget av grundavgift – som bör få den mera korrekta beteckningen särskild löneskatt – ske vid intjänandet av pensionen och inte vid utbetalandet, som RINK hade föreslagit. För det nu aktuella området

innebär detta att avdragsgilla pensionsavsättningar bör beläggas med sådan löneskatt – såväl vid försäkringspremiebetalningar som avsättningar till stiftelse och konto.

Syftet med mitt förslag till särskild löneskatt är att åstadkomma neutralitet även i socialavgiftshänseende vad gäller alla förvärvsinkomster. Ett förslag på det nu aktuella området måste därför omfatta ett sådant uttag såväl vid avsättning till tryggnad som vid direktpensionsutbetalningar – dvs. vid utbetalning av pensioner som inte föregåtts av särskilt tryggnad.

Jag vill här nämna att problemet med olikformigt avgiftsuttag varit aktuellt länge i fråga om egenföretagarnas pensioner. I dagens ordning gäller att en egenföretagare för att kunna betala till sin egen pensionering först måste ta ut medel ur sin verksamhet och alltså betala fulla sociala avgifter på detta uttag. Därefter kan han av det uttagna beloppet betala en försäkringspremie. Motsvarande betalning hade kunnat ske utan socialavgiftsuttag om fråga varit om ett anställningsförhållande, t. ex. om företagaren varit anställd i eget bolag och bolaget hade betalat premien.

Jag kommer senare att föreslå att egenföretagarens nu avsedda betalningar i det reformerade systemet skall kunna göras med avdragsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet – med de beloppsbegränsningar som anges beträffande det allmänna avdraget. Därmed kommer egenföretagaren i detta hänseende att bli likställd med den anställde.

En följd av mitt förslag beträffande löneskatt på förvärvsinkomster är att sådan skatt skall utgå även för pensionsavsättningar som görs i takt med att pensionsrätt tjänas in. Detta innebär i princip att det avdragsgilla beloppet i förvärvskällan bör ligga till grund för löneskatten och i förekommande fall det belopp som betalas ut i pension utan att ha föregåtts av tryggnad.

Ett sådant uttag på tjänstepensionsområdet kräver emellertid ytterligare överväganden när det gäller den tekniska utformningen innan ett slutligt förslag kan presenteras. Till bilden hör även behovet av att på ett lämpligt sätt kompensera egenföretagarna för att deras pensionskapital egentligen borde beskattas med den lägre skattesatsen som jag föreslagit för tjänstepension. Jag avser att föreslå ett differentierat uttag av särskild löneskatt för dessa fall. Jag återkommer således senare i år med författningsförslag om särskild löneskatt på arbetsgivares kostnader för pensionstryggnad eller – i fall då pension direktutbetalas – på motsvarande skatt på pensionsbeloppet.

#### 6.10.10 Beskattning av K-försäkringskapital

**Mitt förslag:** Den särskilda beräkningsmetoden för beskattning av K-försäkring slopas, vad avser det särskilda avdraget med viss procentsats av nettointäkten, antalsavdraget och spärregeln. Någon särskild skattesats föreslås inte för detta kapital, vilket innebär att bolagsskattesatsen – 30 % – blir tillämplig.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som yttrat sig i denna del har tillstyrkt förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** K-försäkringar har från sparsynpunkt många likheter med banksparande, bl. a. genom att såväl sparande i bank som i K-försäkring sker med beskattade medel. Vid nuvarande regler liknar beskattningen av sparande i K-försäkring också beskattningen av exempelvis banksparande. Skillnaden är dock att den nuvarande beskattningen av K-försäkringar innefattar vissa schabloniseringar.

Sparande i K-försäkring bör av konkurrensskäl inte ha en skattemässigt lika gynnad ställning som sparande i P-försäkring, eftersom P-försäkringen är omgärdad av flera särskilda restriktioner. Det gäller bl.a. årligt avdragsgillt sparbelopp och första tidpunkt för utbetalning, m.m.

Nämnda skäl talar för att avkastningen på K-försäkringar bör beskattas med samma skattesats som direkt sparande. Jag har i det föregående föreslagit en skattesats för direkt sparande på 30 %. Samma skattesats bör gälla för avkastningen på K-försäkringskapital. K-försäkringskapitalets avkastning beräknas och beskattas enligt reglerna i SIL – vilket innebär att den ordinarie bolagsskattesatsen kommer att tillämpas, dvs. 30 %. Eftersom livförsäkringsföretagen inte kommer att kunna göra avsättningar till SURV kommer denna formella skattesats i stort också att bli den faktiska skattesatsen.

*Lagrådet* har påpekat att det nya systemet för beskattning av livförsäkringsrörelse innebär att endast vissa intäkter hos ett livförsäkringsföretag är skattepliktig intäkt och att nettointäkten av den skattepliktiga delen skall beräknas med tillämpning av reglerna för näringsverksamhet. *Lagrådet* menar att en sådan reglering av beskattningen borde kompletteras med en regel om hur man skall behandla de kostnader som är gemensamma för såväl den skattepliktiga verksamheten som för den del av rörelsen som inte föranleder skatteplikt.

För egen del kan jag hålla med *lagrådet* om att systemet i detta avseende ser ut att vara bristfälligt. Emellertid bibehåller de nya reglerna dagens ordning att den verksamhet som inte ger några skattepliktiga intäkter inte heller skall föranleda några avdragsgilla kostnader. Sålunda är t.ex. influtna försäkringspremier skattefria, medan å andra sidan utbetalningar på grund av inträffade försäkringsfall inte är avdragsgilla.

De försäkringstekniska grunderna innefattar bl.a. grunder för försäkringsföretagens premiesättning. Grunderna tar hänsyn till gemensamma kostnader vid premiesättningen. I grundbunden försäkring bestäms nämligen nivån på premien med hänsyn till försäljningskostnader och övriga driftkostnader, innefattande såväl direkta som gemensamma kostnader. Dessa kostnader beaktas genom ett procentuellt påslag.

Driftkostnadstäckning sker alltså via – de skattefria – premierna. Det saknas anledning att därutöver medge avdrag för kostnader som är gemensamma.

**Mitt förslag:** Premie avseende försäkringssparande i utländskt försäkringsföretag skall i vissa fall beskattas.

Skattesatsen skall vara 15 % av premiebeloppet för premier avseende utländskt försäkringssparande som i övrigt inte beskattas. För premier avseende försäkringssparande i utländska försäkringsföretag – som beskattas i utlandet – skall skattesatsen kunna sättas ned med hänsyn till den skatt som utgår i utlandet. Nedsättning skall – efter ansökan hos RSV – medges med halva eller hela skatten på premien.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt utom såvitt avser skattesatsen.

**Remissinstanserna:** *Försäkringsinspektionen* anser att skatten är konkurrenshämmande gentemot utlandet och sätter den internationella harmoniseringen i fråga. RSV påpekar kontrollsvårigheten, vilken ytterligare poängteras av *riksbanken*. Motsvarande synpunkter kommer från alla som yttrat sig i denna del. Branschorganisationerna anser att det på grund av beskattningen av det inhemska försäkringssparandet uppkommer risk för utflyttning av kapital till utlandet. En utflyttning som beror på gynnsammare utländsk beskattning och som inte kan hindras – bl.a. på grund av kontrollsvårigheterna.

**Skälen för mitt förslag:** Jag har tidigare konstaterat att pensionssparande i utlandet ofta är skattemässigt gynnat. I många fall liknar utländska system det som för närvarande gäller i Sverige.

Genom mitt förslag om avkastningsskatt på pensionsmedel förändras konkurrenssituationen gentemot utlandet. Det skulle av skatteskal i vissa fall kunna bli lönsamt att flytta pensionssparande från Sverige till utlandet. Den risken är mindre genom att de skattesatser jag nu föreslagit ligger på en relativt låg nivå. Man kan utgå från att det under överskådlig tid kommer att finnas länder som inte har någon beskattning alls av detta sparande. Man bör dock inte vid en internationell jämförelse utgå från dessa länder, utan i stället jämföra med vad som kan tänkas vara ett slags genomsnittlig behandling av detta kapital utomlands. Jag inser att det är svårt att finna något egentligt genomsnitt med hänsyn till att de utländska försäkringslösningarna kan avvika från de svenska men jag anser att det ändå finns fog för påståendet att det inte är en generell regel att livförsäkringskapitalet inte beskattas i utlandet. Däremot är det dock regel att kapitalet är mer eller mindre gynnat. Den skattesats jag tidigare föreslagit och som kommer att bli den vanligaste jämförelsebasen är 15 %. Den är vald bl.a. mot bakgrund av sådana hänsynstaganden.

Enligt svensk rätt är försäkringar i utlandet skattemässigt K-försäkringar, vilket innebär att avdrag inte medges för premierna och att utfallande belopp inte är skattepliktiga. Detta gäller oavsett om försäkringen i och för sig uppfyller de svenska kvalitativa villkoren för vad som får klassificeras som en P-försäkring. RSV har rätt att efter ansökan genom dispens förklara att en utländsk försäkring får betraktas som en P-försäkring. Jag föreslår inte några förändringar av dessa regler.

Den lämpligaste lösningen för att uppnå konkurrensneutralitet gentemot utlandet torde vara att beskatta insättningar (premier) i försäkringssparande i utlandet. Skattesatsen bör då avvägas så att det behållna beloppet vid sparperiodens slut blir lika stort oavsett om sparandet sker i Sverige eller i utlandet.

Vid bestämmandet av den skattesats som bör gälla är det nödvändigt att göra ett slags genomsnittsbereäkning. Detta på grund av att det svenska försäkringssparande som kan utgöra basen för beräkningarna beskattas med antingen 15 % (P-försäkring) eller 30 % (K-försäkring). Någon jämförelse med den ytterligare lägre skattesatsen för tjänstepension behöver inte göras, eftersom detta sparande ligger inom Sverige. RINK:s bedömning var att skattesatsen egentligen borde vara 24 % för att neutralitet skulle uppnås. RINK hade då utgått från vad man räknade med skulle bli den effektiva skattesatsen med utgångspunkt i den formella (20 %) jämte antaganden beträffande faktisk avkastning, spartid, m.m. RINK föreslog 20 % som ett lämpligt genomsnitt med utgångspunkt från förutsatta genomsnittsförhållanden.

Förutsättningarna har inte ändrats genom mitt förslag om en lägre skattesats. Det är således fortfarande nödvändigt att göra en beräkning med utgångspunkt i antagna genomsnittsförhållanden. Därav följer att beräkningarna måste utföras med viss försiktighet för att undvika en överbeskattning. Vid en sammanvägd bedömning av de två skattesatserna för privat P-försäkring och K-försäkring torde skattesatsen böra ligga några procentenheter över 15 %. Försiktigheten bjuder då att skattesatsen bestäms till 15 %.

Skattesatsen bör därför vara 15 % av sparbeloppet (premien). I de fall denna skattesats är för låg kan den osäkerhet och de valutarisker som försäkringssparande i utlandet kan vara förknippat med ses som en spärr mot alltför stora överflyttningar från svenskt till utländskt sparande.

Skatten på premier avseende utländskt försäkringssparande föreslås vidare utgå enligt samma skattesats oavsett om premien avser utländsk försäkring som i och för sig skulle kunna klassificeras som P-försäkring eller K-försäkring. Från neutralitetssynpunkt kunde det eventuellt vara önskvärt att ta ut en högre premieskatt på sparande som sker i konkurrens med svenska K-försäkringar än på sparande som sker i konkurrens med svenska P-försäkringar. Motivet skulle då vara att avkastning på K-försäkring föreslås bli beskattad med en högre skattesats än avkastning på P-försäkring. Effekten av den högre skattesatsen för K-försäkring motverkas emellertid av att sparandetiden vanligen är längre i P-försäkring än i K-försäkring. Det bör därför vara möjligt att upprätthålla neutralitet mellan svenskt och utländskt försäkringssparande med samma skattesats för premier avseende utländska försäkringar oavsett hur dessa skulle komma att klassificeras.

I de fall försäkringssparande i utlandet beskattas bör skatten på premier som betalas till sådant försäkringssparande kunna sättas ned. Motivet är att svenska skattskyldigas försäkringssparande i utlandet annars sammantaget skulle kunna utsättas för en hårdare beskattning än motsvarande försäkringssparande i Sverige. Mitt förslag innefattar därför också en möjlighet att – efter ansökan hos RSV – erhalla nedsättning av premieskatten. Nedsättningen skall göras med hänsyn till annan beskattning av det utländska

försäringssparandet och avvägas så att det totala skatteuttaget blir detsamma som för försäringssparande i Sverige. Av förenklingskäl föreslås att nedsättning skall ske med antingen halva eller hela premieskatten.

Den föreslagna skatten är inte avsedd att försvåra betalningar till utlandet. Avsikten är endast att upprätthålla neutralitet mellan svenskt och utländskt försäringssparande. Av det skälet kommer skatten inte att stå i strid med Sveriges förpliktelser gentemot andra länder och strider inte heller mot strävandena till liberalisering avseende kapitalrörelser över gränserna.

### Valutalagstiftningen

En annan fråga som delvis har samband med en premieskatt är valutalagstiftningen. I den delen har utvecklingen gått mot ett successivt borttagande av valutarestriktionerna. En 3 000-kronorsgräns för premier till utländska livförsäringssbolag gäller för närvarande. Slopande av den begränsningen är en av de frågor som övervägts i det förslag till lag om valutareglering, m.m. som nyligen remitterats till lagrådet. I lagrådsremissen förutskickas att slopandet av valutarestriktionerna också bör kunna omfatta förbudet mot premiebetalningar till utlandet. Remissförslaget innebär dock att förbudet behålls till dess att en premieskattelag träder i kraft, vilket enligt mitt förslag skall ske den 1 januari 1991.

### 6.10.12 Övergångsbestämmelser

**Mitt förslag:** Särskilda övergångsregler föreslås i ett avseende som gäller brutet räkenskapsår och vad gäller värdering av värdepappers- och fastighetsinnehav vid övergången till det nya systemet.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt i fallet med brutna räkenskapsår. I övrigt föreslås inga särskilda övergångsregler.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som tagit upp frågan om övergången till det nya systemet menar att frånvaron av särskilda övergångsbestämmelser medför att förslaget kommer innebära en otillåten retroaktiv beskattning.

**Skälen för mitt förslag:** Förslaget innebär att avkastningen på pensionsparande kommer att beskattas med verkan från den 1 januari 1991. Avkastningen på allt pensionskapital som finns samlat hos olika förvaltare eller hos arbetsgivare den 1 januari 1991 kommer att bli föremål för beskattning efter detta datum. För skattskyldiga med brutet räkenskapsår föreslås emellertid en särskild övergångsbestämmelse. *Lagrådet* har påpekat att frånvaron av särskilda övergångsbestämmelser i det remitterade förslaget har viss betydelse i fråga om värdet av lager vid övergången till det nya systemet. *Lagrådet* har därför menat att den frågan borde regleras i övergångsbestämmelserna. Jag delar lagrådets bedömning och återkommer till frågan i specialmotiveringen.

Frågan om tillåten eller otillåten retroaktivitet har även i andra beskattningssammanhang på senare tid varit aktuell. Pensionskapital har satts in i



sparandet vid en tidpunkt då avkastningen var fri från skatt. Av det skälet har det gjorts gällande att det skulle föreligga hinder för att detta äldre kapitalavkastning skulle utgöra underlag för beskattning. Min inställning är följande.

Förslaget strider inte mot retroaktivitetsförbudet i regeringsformen eftersom det inte innebär beskattning av den avkastning som ackumulerats skattefritt under årens lopp. Förslaget innebär att den avkastning som uppkommer *efter* ikraftträdandet kommer att utgöra skatteunderlag. Det förhållande att denna avkastning beskattas framöver innebär inte något ingrepp i tidigare skattefrihet. Inte heller innebär det något brott mot retroaktivitetsförbudet att det kan förekomma situationer där det efter den 1 januari 1991 lämnas pensionsutfästelser som avser intjänande av pensionsrätt under tid som ligger före ikraftträdandet. Det kapital som avsätts på grund av en sådan utfästelse avsätts för övrigt först efter ikraftträdandet.

Förslaget griper inte heller på något otillbörligt sätt in i redan ingångna avtal. De kontrakt som ingåtts garanterar en försiktigt beräknad avkastning, grundräntan eller kalkylräntan. Effekten av mitt förslag kan inte bedömas bli så stor att denna garanterade avkastning kommer att beröras.

### 6.10.13 Övriga frågor

#### *Efterlevandepension*

**Mitt förslag:** Det skall vara möjligt för en försäkringstagare i ett homosexuellt samlevnadsförhållande att genom försäkring ge efterlevandepension till sin sambo utan att försäkringen därigenom klassas som en K-försäkring.

**RINK:s förslag:** Frågan var inte föremål för RINK:s arbete.

**Skälen för mitt förslag:** En P-försäkrings kvalitativa villkor i KL innebär att en livförsäkring måste vara förenad med vissa villkor för att skattemässigt få klassas som en P-försäkring. Detta gäller bl.a. kretsen av berättigade till efterlevandepension. De förmånstagare till försäkringen som får sättas in avseende efterlevandepension är begränsade till bl.a. familjekretsen i heterosexuella samlevnadsförhållanden— antingen samlevnaden sker i äktenskapsform eller i ett samboförhållande.

Om en homosexuell sammanboende vill tillförsäkra sin homosexuella sambo efterlevandepension strider ett sådant förordnande således mot villkoren i KL och försäkringen blir klassad som en K-försäkring. Detta innebär att försäkring visserligen kan köpas men att avdragsrätt inte medges för premien.

Detta förhållande har uppmärksammats i skilda sammanhang bl.a. av Utredningen om homosexuell situation i samhället. Den utredningen föreslog i sitt betänkande (SOU 1984:63) Homosexuella och samhället en lösning på problemet innebärande att man i en särskild lag reglerade att olika samlevnadsdefinitioner i lagstiftningen också skulle avse homosexuell samlevnad. Den aktuella bestämmelsen i KL fanns med i det förslaget.

I propositionen (1986/87:124) föreslog regeringen riksdagen att en sådan lag skulle antas. I regeringens förslag togs emellertid inte in någon ändring av de kvalitativa villkoren för efterlevandepension. Lagen antogs av riksdagen (lag 1987:813 om homosexuella sambor).

Jag anser att det nu inte finns någon anledning att avvakta ytterligare i frågan och föreslår därför att de kvalitativa villkoren skall få en sådan innebörd att även en homosexuell sambo skall kunna sättas in som förmånstagare utan att livförsäkringen därigenom måste klassas som en K-försäkring. Lagtekniskt kan detta åstadkommas genom att den nyssnämnda lagen om homosexuella sambor kompletteras med det aktuella lagrummet i KL.

Jag vill avslutningsvis erinra om att förslaget endast tar sikte på de privata P-försäkringarna och inte avser reglerna för den allmänna efterlevandepensionen.

### 7.1 Privatbostad och näringsfastighet

**Mitt förslag:** Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet antingen som privatbostadsfastighet som redovisas i inkomstslaget kapital eller som näringsfastighet som redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Småhus, som är inrättade som en- eller tvåfamiljsbostäder, samt bostadshus på jordbruksfastighet räknas som privatbostäder om de helt eller till övervägande delen används för eller är avsedda för ägarens eller honom närstående personers permanent- eller fritidsboende.

Även tomtmark som är avsedd att bebyggas för sådana ändamål räknas som privatbostadsfastighet.

Annan fastighet än de nu nämnda är näringsfastighet.

Bostadsrätt i s. k. äkta bostadsföretag räknas som privatbostad.

Privatbostad som ingår i dödsbo får hänföras till denna kategori under fyra kalenderår efter dödsfallet.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt utom så till vida att ett innehav om högst tre bostäder hos en och samma skattskyldig får behandlas som privatbostad och att endast i Sverige belägen privatbostad får redovisas i inkomstslaget kapital.

**Remissinstanserna:** De flesta av de remissinstanser som yttrat sig anser att huvudprincipen att en fastighet skall anses antingen som privatbostad eller som näringsfastighet är riktig. Företrädare för jordägare motsätter sig dock att bostadshus på jordbruksfastigheter bryts ut ur inkomstslaget näringsverksamhet. Härvid åberopas bl. a. att kostnader för reparation och underhåll av bostaden inte längre blir avdragsgilla. Även från andra håll kritiserar detta med tillägget att kulturbyggnader som slott och herrgårdar inte längre kommer att kunna hållas i gott och värdat skick om avdragsmöjligheten försvinner.

Från framför allt företrädare för småföretagare påpekas att egenföretagare med lokal i den egna bostaden kommer att missgynnas eftersom förslaget innebär att vissa kostnader som de anser hänför sig till näringsverksamheten inte blir avdragsgilla.

Ett antal remissinstanser anser att gränsdragningen är oklar och måste preciseras ytterligare. Sålunda anser några att begränsningen av det antal bostäder som får räknas som privatbostad bör utgå. Vidare påpekas att även privatbostad som är belägen i utlandet bör få redovisas i inkomstslaget kapital och således inte hänföras till näringsfastighet.

**Skälen för mitt förslag:** Syftet bakom förslaget att dela upp fastigheter och vissa bostadsrätter mellan inkomstslagen kapital och näringsverksamhet är att uppnå enkla, enhetliga och likformiga regler för inkomstbeskattningen. Enhetliga regler tillämpas därefter inom resp. inkomstslag. Inom inkomstslaget näringsverksamhet beskattas fastigheter med utgångspunkt från fak-

tiska inkomster och kostnader medan enklare och mera schablonmässiga regler tillämpas inom inkomstslaget kapital. Fastigheter och vissa bostadsrätter som redovisas i inkomstslaget kapital benämns privatbostäder medan övriga fastigheter benämns näringsfastigheter.

Jag anser också att dessa principiella utgångspunkter kan läggas till grund för de förändringar som föreslås inom de delar av bostadsbeskattningen som närmare berörs i det följande.

Det bör således vara användningssättet av byggnaden på fastigheten eller bostadsrätten som avgör om den skall hänföras till kategorin privatbostad eller näringsfastighet.

Ett grundkrav för att en fastighet skall behandlas som privatbostadsfastighet är att byggnaden på den helt eller till övervägande delen används för permanent- eller fritidsboende av ägaren eller honom närstående person. Med ägare avses även den som äger en andel i sådan fastighet. Som privatbostad bör under dessa förutsättningar räknas även bostadsrätter i s. k. äkta bostadsföretag (vanligen bostadsrättsföreningar). Härmed avses enligt en definition i anvisningar från RSV (RSV Dt 1976:43) en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag vars fastigheter inrymmer minst tre bostadslägenheter och där minst 60 % av hela taxeringsvärdet för företagets fastigheter belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmarna eller delägarna med bostadsrätt eller hyresrätt.

Normalt torde det inte vara förenat med några större svårigheter att göra den nämnda användningsavgränsningen. Den omständigheten att en bostadsbyggnad hyrs ut behöver inte utgöra ett bevis för att den inte är avsedd att användas för eget boende. Om det emellertid av omständigheterna framgår att ägaren eller innehavaren inte har för avsikt att inom överskådlig tid bosätta sig på fastigheten eller använda den för permanent boende eller för fritidsändamål bör den inte behandlas som privatbostad.

Av definitionen följer att endast fysiska personer och vissa dödsbon kan inneha privatbostäder. Fastigheter som innehas av juridiska personer redovisas alltid som näringsfastigheter. Även de s. k. andelshusen skall behandlas enligt de regler som föreslås för näringsverksamhet. Det får i annat sammanhang övervägas om fysisk persons andel i sådant hus även framdeles bör redovisas i detta inkomstslag. Enligt min mening hör denna fråga under bostadsrättsvärderingskommitténs uppdrag (avsnitt 7.3).

Till gruppen privatbostad hänförs framför allt sedvanliga egnahem och fritidshus. Även tomtmark som skall bebyggas för permanent- eller fritidsboende bör hänföras hit om marken är avsedd för den skattskyldiges eller honom närståendes egna boende. Mangårdsbyggnad med tillhörande tomt på jordbruksfastighet räknas också som privatbostad.

Viss ledning för klassificering kan erhållas genom den indelning av fastigheter som sker vid fastighetstaxeringen. Fastigheter indelas då bl. a. i grupperna småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet samt lantbruksenhet. Indelning sker även i undergrupper som t. ex. hyreshusenhet: tomtmark, hyreshusenhet: huvudsakligen bostäder, hyreshusenhet: bostäder och lokaler, hyreshusenhet: kiosk m. m.

För det stora flertalet skattskyldiga medför denna indelning att det blir enkelt att avgöra om fastigheten skall redovisas i inkomstlagen kapital eller näringsverksamhet eftersom småhus som ägs av fysiska personer oftast utgör privatbostadsfastigheter medan hyreshus och industrienheter utgör näringsfastigheter. Indelningen vid fastighetstaxeringen är dock inte bindande för uppdelningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet vid inkomsttaxeringen. Så skall t. ex. för aktiebolagens del alla fastigheter – oavsett indelningen vid fastighetstaxeringen – behandlas som näringsfastigheter.

I många fall leder uppdelningen mellan privatbostad och näringsfastighet till en inkomstskattemässig klyvning av en fastighet. Sålunda föreslås man-  
gårdsbyggnaden på en jordbruksfastighet som bebos av ägaren bli beskattad i inkomstslaget kapital som privatbostad medan resterande del av jordbruksfastigheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Likaså bör, i fråga om en fastighet som vid fastighetstaxeringen uppdelats i t. ex. en småhusenhet och en industrienhet, småhusenheten betraktas som en privatbostad om huset helt eller till övervägande del används som bostad medan industrienheten utgör näringsfastighet.

Vid en blandad användning av en byggnad eller bostadsrätt bör det övervägande användningssättet vara avgörande för till vilket inkomstslag den skall hänföras. Begreppet övervägande är hämtat från fastighetstaxeringslagens system. Enligt detta är bl. a. det sätt, på vilken en byggnad till mer än hälften används, avgörande för i vilken byggnadstyp den indelas. Enligt nuvarande inkomstskatteregler görs en uppdelning av fastigheten i en bostadsdel och en rörelsedel om en villa delvis används i ägarens rörelse. Även om en del av en byggnad eller bostadsrätt, som till mer än hälften utgör privatbostad, används i näringsverksamhet bör den emellertid enligt mitt förslag i sin helhet behandlas enligt de regler som gäller för privatbostäder. Avdrag för räntor och tomträttsavgäld medges således i inkomstslaget kapital samtidigt som avdrag för bl. a. värdeminskning inte medges. Här exempelvis hela husfasaden reparerats eller målats om medges inte avdrag för den del av kostnaderna som belöper på den del av byggnaden som tagits i anspråk för näringsverksamheten. Intäkten från näringsverksamheten redovisas enligt de regler som föreslås för det inkomstslaget. Här skall endast nämnas att avdrag medges för kostnader som är omedelbart betingade av näringsverksamheten som sådan. Jag har förut berört de regler som bör gälla i detta avseende när övergång sker från näringsfastighet till reglerna som föreslås för privatbostad (avsnitt 6.4.11).

Jag kan dock i detta sammanhang framhålla att jag delar den remisskritik som går ut på att åtskilliga gränsdragningsproblem faller bort om man slopar antalsbegränsningen i fråga om hur många privatbostäder en skattskyldig får redovisa i inkomstslaget kapital. Den delen av förslaget bör således inte genomföras. Detsamma gäller, med undantag för bostadsbyggnad på jordbruk, förslaget att redovisa privatbostad som är belägen i utlandet i inkomstslaget näringsverksamhet. Sådan privatbostad bör därför också redovisas under inkomst av kapital. Underlaget för fastighetsbeskattning av detta slag av privatbostad bör vara 75 % av marknadsvärdet. En jordbruksfastighet i utlandet bör dock i sin helhet redovisas under inkomstslaget näringsverksam-

het. Jag berör dessa frågor ytterligare i specialmotiveringen till 5 § KL resp. fastighetsskattelagen i samband med mina kommentarer till vad lagrådet anfört.

Jag vill här även nämna något om den nuvarande regeln i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL om s. k. byggmästarsmitta. Enligt denna anses en fastighet i vissa fall som omsättningstillgång hos fastighetsägaren om denne eller dennes make driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Härifrån görs dock enligt andra stycket b nämnda anvisningspunkt undantag för en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make. Denna anvisningspunkt föreslås nu överförd till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL samtidigt som undantagsregeln under b slopas. Frågan om undantag får i fortsättningen sin lösning genom den avgränsning som enligt 5 § KL föreslås gälla mellan privatbostad och näringsfastighet, dvs. så länge en bostad är en privatbostad kan den inte utgöra omsättningstillgång hos ägaren.

Avslutningsvis vill jag framhålla att det närståendebegrepp som används i tillämpliga delar bör sammanfalla med den krets som anges i mitt förslag till en ny anvisningspunkt 14 till 32 § KL. Detta innebär att närståendekretsen inkluderar föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt syskon eller syskons make eller avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Bland denna närståendekrets omnämns i anvisningspunkten även dödsbo vari den skattskyldige eller någon av de andra nämnda personerna är delägare. Vid definitionen av privatbostad blir dock det ledet inte tillämpligt eftersom dödsbo är en juridisk person.

För att undvika att privatbostad som ingår i dödsbo omedelbart måste redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet bör emellertid just den situationen särregleras. Privatbostadsreglerna bör i en sådan situation få tillämpas under fyra kalenderår efter dödsfallet. En förutsättning för detta är naturligtvis att kraven i fråga om användning m. m. uppfylldes av den avlidne. Under den angivna tiden bör dödsbodeläggarna hinna skifta ut fastigheten.

## 7.2 Den löpande beskattningen av småhus

**Mitt förslag:** Schablonbeskattningen av småhus (en- och tvåfamiljsfastigheter) slopas. Hyres- och andra intäkter, som enligt nuvarande regler hänförs till inkomstslaget annan fastighet, beskattas i inkomstslaget kapital. Skatt för innehavet tas ut enligt fastighetsskattelagen.

Beskattningen av ägarens bostad på ett jordbruk (normalt mangårdsbyggnaden) bryts ut ur inkomstslaget näringsverksamhet. Skatt för innehavet tas ut enligt fastighetsskattelagen.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Inte någon remissinstans invänder mot att schablonintäkten tas bort. Inställningen till förslaget om beskattningen av bostadsbyggnaden på jordbruk har behandlats tidigare (avsnitt 7.1).

**Skälen för mitt förslag:** Innehav av ett småhus beskattas enligt nuvarande

regler enligt en schablonmetod. Som intäkt tas upp 1,5 % av fastighetens taxeringsvärde (prop. 1989/90:50, SkU10, rskr. 96, SFS 1989:1017). Dessutom tas statlig fastighetsskatt ut. Tidigare gällde en progressiv skala vid schablonbeskattningen. Denna avskaffades dock genom den nämnda lagstiftningen. Syftet med ändringen var framför allt att justera villabeskattningen med anledning av de höjda taxeringsvärden som förväntades bli följden av 1990 års allmänna fastighetstaxering av småhus. Den ansågs emellertid även ligga i linje med att RINK föreslagit att villabeskattningen borde ske enbart genom en proportionell fastighetsskatt.

Till intäkt av jordbruksfastighet räknas enligt dagens regler bl. a. värde av bostadsförmån. Bostadsförmånen värderas med ledning av hyrespriset på orten. Saknas möjlighet att göra jämförelse med ortens pris skall värdet beräknas efter annan lämplig grund. Grunderna för den värderingen anges i rekommendationer som RSV utfärdar (RSV Dt 1989:18). Eftersom bostäder på jordbruksfastigheter normalt ligger på landsbygden där det inte finns någon egentlig hyresmarknad tillämpas rekommendationernas beräkningsgrunder på det stora flertalet jordbruk. Enligt rekommendationerna beräknas värdet schablonmässigt till viss procent av det taxerade byggnadsvärdet enligt följande.

Intäktprocent	Taxerat byggnadsvärde (kr.)
10	0–100 000
6	100 000–200 000
3	200 000–

Förmånsvärdet får jämkas under vissa förutsättningar t. ex. om bostadsbyggnadsvärdet åsatts under hänsynstagande till särskilda förhållanden – t. ex. K-märkt byggnad, slottsbyggnad – eller om bostadsbyggnad varit oboelig eller under väsentlig ombyggnad.

Jag delar RINK:s uppfattning att innehav av privatbostadsfastighet endast skall beskattas enligt fastighetsskattelagen. Jag återkommer till nivån på skatteuttaget.

Förslaget att slopa intäktsbeskattningen av en- och tvåfamiljsfastigheter föranleder ändringar av en rad materiella skatteregler.

Bland huvudbestämmelserna kan nämnas 5 § KL vari definieras vad som avses med privatbostadsfastighet och privatbostad. Beskattningen av småhus sker enligt beräkningsgrunder som anges i 3 § lagen om statlig fastighetsskatt. Reglerna om avdrag för ränteutgifter återfinns i 3 § 2 mom. SIL, medan nya regler införs i 3 § 3 mom. samma lag om beskattning av intäkt av bl. a. uthyrning av privatbostad samt andrahandsupplåtelse av hyreslägenhet. Vidare anges i 53 § 3 mom. KL hur en privatbostad skall skattemässigt behandlas när den ingår i ett dödsbo.

**Mitt förslag:** Schablonbeskattningen av allmännyttiga bostadsföretag och s. k. äkta bostadsföretag (vanligen bostadsrättsföreningar) behålls. Beskattning sker även enligt fastighetsskattelagen.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt såvitt avser kommitténs förslag om den löpande beskattningen av bostads- och hyresrätt på kort sikt. I det längre perspektivet föreslog RINK att också privatbostäder i form av bostadsrätter skall beskattas enbart med fastighetsskatt samt redovisas under inkomstslaget kapital på liknande sätt som småhus.

**Remissinstanserna:** Endast ett fåtal remissinstanser har kommenterat förslaget i denna del. TCO tillstyrker att schablonbeskattningen av bostadsrättsföreningar och allmännyttiga bostadsföretag behålls under de närmaste åren. Enligt Sveriges fastighetsägareförbund måste skattereglerna göras lika för alla hyreshus. Förbundet kräver att frågan om nya skatteregler för allmännyttiga bostadsföretag behandlas omedelbart så att reglerna kan tillämpas fr. o. m. den 1 januari 1991.

**Skälen för mitt förslag:** Schablonmässig inkomstbeskattning tillämpas på, förutom villor, även fastigheter som ägs av allmännyttiga bostadsföretag och äkta bostadsföretag. Schablonbeskattningen innebär att 3 % av taxeringsvärdet redovisas som intäkt. Avdrag medges för i huvudsak ränteutgifter. För närvarande redovisas schablonintäkten under inkomst av annan fastighet hos bostadsföretaget.

RINK har förordat en på sikt likformig beskattning av bostadsrätter och villor. Jag delar denna uppfattning. Detta förutsätter emellertid ett nytt system för fastighetstaxering av hus ägda av bostadsrättsföreningar. Det är en huvuduppgift för bostadsrättsvärderingskommittén (dir. 1989:27) att utforma ett sådant system. I avvaktan på förslagen från kommittén bör schablonbeskattning av allmännyttiga bostadsföretag och bostadsrättsföreningar behållas. Vissa justeringar bör dock göras beträffande fastighetsskatten (avsnitt 7.4).

Mitt förslag om att juridiska personers inkomster i sin helhet skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet får återverkningar för schablonbeskattade bostadsföretag vilka skall beskattas inom inkomstslaget näringsverksamhet eftersom fastigheterna ägs av juridiska personer. Det innebär emellertid i stort sett endast att företagen skall ta upp viss procent av taxeringsvärdet som intäkt och tillgodoföra sig ränteavdrag m. m. i det inkomstslaget. Rätten till underskottsavdrag behandlas på samma sätt som i övrig näringsverksamhet (avsnitt 8.5). Dessa bostadsföretag berörs däremot inte av regelsystemet för näringsverksamhet i övrigt bl. a. såvitt avser SURV och värdeminskningssavdrag m. m.



**Mitt förslag:** Fastighetsskatten skall för småhus uppgå till 1,5 % av taxeringsvärdet och för hyreshus till 2,5 % av taxeringsvärdet.

**RINK:s förslag:** Fastighetsskatten görs enhetlig för alla hustyper och ägar-kategorier och bestäms till 1,5 %.

**Remissinstanserna:** *Sveriges Villaägareförbund* och *Mäklarsamfundet* vill i första hand sänka eller slopa fastighetsskatten. *Sveriges fastighetsägareförbund* menar att fastighetsskatten för privatägda näringsfastigheter måste avskaffas och för allmännyttiga bostadsföretag höjas till 2,0 % om en enhetlig beskattning av skilda investeringar och boendeformer skall uppnås.

*Plan- och bostadsverket* anser att frågan om underlaget för fastighetsskatten behöver utredas. Vidare anser verket att det av RINK diskuterade förslaget om ett system med en rullande fastighetstaxering bör genomföras.

Flera remissinstanser, bland dem *SABO*, *Hyresgästernas Riksförbund*, *HSB*, *Riksbyggen*, *SBC* och *Sveriges Villaägareförbund*, anser att taxeringsvärdet inte skall utgöra grund för fastighetsbeskattningen. I stället föreslås alternativa värden såsom boendevärde, bruksvärde eller byggnadsvärde för att bl. a. komma till rätta med de problem som höga taxeringsvärden i vissa delar av landet och höga taxeringsvärden i nyproduktion medför. *Hyresgästernas Riksförbund* för även fram tanken på en differentierad fastighets-skatt. I attraktiva lägen skulle fastighetsskatten t. ex. kunna beräknas på en större andel av taxeringsvärdet än i mindre attraktiva lägen. Syftet är att åstadkomma rättvisa boendekostnader. *Näringslivets skattedelegation* anför att skattereformen torde komma att påverka prisbildningen på fastigheter. Omtaxering av en fastighet bör därför få ske om det visas att taxeringsvärdet avsevärt överstiger 75 % av fastighetens marknadspris. En sådan ny grund för omtaxering skulle kunna begränsas till att gälla endast viss tid efter reformens införande. Skattedelegationen föreslår att möjligheten skall gälla fram till nästa allmänna fastighetstaxering.

Flera remissinstanser anför att de ökade boendekostnaderna kan komma att medföra att bostadsbidragen måste höjas. Det påpekas också att högre bostadsbidrag kan medföra högre *marginal effekter*.

### Skälen för mitt förslag

#### *Beskattningsunderlaget*

Kritik har vid remissbehandlingen från flera håll framförts mot att underlaget för fastighetsskatten utgörs av taxeringsvärdet. Olika alternativa underlag har förespråkats såsom byggnadsvärdet, bruksvärde eller något slag av boendevärde. Som skäl för att överge taxeringsvärdet som bas för skatten anför främst de regionala skillnader i skatteuttag som följer av nuvarande ordning.

Jag kan i och för sig ha förståelse för de synpunkter som framförts. Från bostadspolitiska utgångspunkter kan det hävdas att taxeringsvärdet är

mindre lämpligt som underlag för fastighetsskatten. Även andra aspekter måste emellertid vägas in. Grundläggande för skattereformen är en likformig kapitalbeskattning. Från den utgångspunkten framstår det som mycket tveksamt att frikoppla beskattningen av bostäder från deras marknadsvärde. Under alla förhållanden saknas i dag erforderligt underlag för att bedöma effekterna i olika hänseenden av att basera fastighetsskatten på något alternativt underlag. I vart fall på kort sikt bör därför underlaget för fastighetsskatten, liksom hittills, utgöras av taxeringsvärdet. Jag är emellertid beredd att pröva alternativa baser för skatten. En översyn av underlaget för fastighetsskatten bör därför nu göras. Olika beskattningsunderlag och analyser av deras effekter i regionalpolitiska, fördelningsmässiga och andra hänseenden bör belysas. I det sammanhanget bör också analyseras om effekterna av de nya höjda taxeringsvärdena och uttaget av fastighetsskatt övergångsvis i några fall kan ge ett oskäligt beskattningsresultat. Jag återkommer vid en senare tidpunkt till under vilka former det arbetet skall bedrivas.

### *Småhus*

Nuvarande uttag av fastighetsskatt på småhus varierar beroende bl. a. på om huset är schablon- eller konventionellt beskattat. För ett schablonbeskattat småhus uppgår skattesatsen till 1,4 % av en tredjedel av taxeringsvärdet medan skattesatsen är 2,0 % på samma underlag om huset är konventionellt beskattat. För ett småhus på en lantbruksenhet tas 2,0 % ut baserat på ett underlag av en tredjedel av bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet.

Som jag tidigare har redovisat (avsnitt 7.3) vidtog riksdagen i höstas en ändring beträffande beskattningen av egnahem som innebar att den s. k. villaschablonen gjordes proportionell samtidigt som intäktsprocenten sänktes till 1,5. Fastighetsskatten berördes inte av ändringarna. I samband med att villaschablonen nu föreslås bli slopad och i full utsträckning ersättas med den statliga fastighetsskatten, måste skattesatsen och underlaget för uttaget omprövas. Jag gör här följande bedömning.

Jag anser att det har stort värde om skattesats och underlag bestäms så enhetligt och görs så enkla som möjligt. Dessa bör därför få generell giltighet för samtliga slag av småhus. Den skattesats om 1,5 % som RINK föreslog är enligt min mening välgrundad och i linje med RINK:s utgångspunkt om en enhetlig kapitalbeskattning som jag också ansluter mig till. Jag föreslår därför att skattesatsen skall uppgå till 1,5 % av taxeringsvärdet för ett småhus. Som jag senare kommer att beröra behövs dock under en övergångstid en lägre skattesats för vissa småhus.

### *Hyreshus*

Även beträffande hyreshusen varierar fastighetsskatteuttaget. Enligt riksdagens beslut i höstas (avsnitt 7.3) baseras skatten på 65 % av taxeringsvärdet för hyreshusenheter. För hyreshus på lantbruksenheter är dock underlaget hela bostadsbyggnads- och tomtmarksvärdet. Skattesatsen uppgår till 1,4 % för schablontaxerade hyreshus och till 2,5 % för övriga.

Fastighetsskatten är avdragsgill för privatägda hyresfastigheter, vilket ger en lägre belastning efter skatt. Vid en sådan jämförelse bör man dock beakta

att den hyreshöjning som skall täcka fastighetsskatten, och som genom bruksvärdeprövningen styrs av allmännyttiga bostadsföretags kostnad för fastighetsskatten, är skattepliktig för privatägda hyreshus. En hyreshöjning som motsvarar fastighetsskatten leder för deras del inte till någon sänkt inkomstskatt.

Dessutom bör här också beaktas att vissa förslag som jag lagt fram i annat sammanhang leder till ökad skatt för enskilt ägda hyreshus. Jag syftar på förslaget om särskild löneskatt för all inkomst av passiv näringsverksamhet, dit i regel enskilt ägda hyreshus hänförs (avsnitt 5.6) liksom regeln om att underskott för näringsverksamhet i regel endast får kvittas mot framtida överskott i förvärvskällan (avsnitt 8.10.3). Kostnaderna ökar därför mer för privatägda hyreshus än för hyreshus i allmännyttan.

Från likformighetssynpunkt är den gällande differentieringen av fastighetsskatten på hyreshus inte tillfredsställande. Ett enhetligt skatteuttag bör i stället införas.

Det hade naturligtvis varit av visst värde om det procentuella uttaget hade kunnat göras enhetligt för både småhus och hyreshus. Fastighetsskatten hade då blivit den samma oberoende av såväl hustyp som ägarkategori. Som jag angav i prop. 1989/90:50 s. 79 låg emellertid den genomsnittliga taxeringsvärdehöjningen för hyreshusen vid 1988 års fastighetstaxering på en betydligt lägre nivå än den från vilken dåvarande fastighetsskatteuttag var beräknad. Visserligen innebar riksdagens beslut i höstas en höjning av underlaget för hyreshusens fastighetsskatt, men den var främst tillkommen som en konsekvens av det höjda löpande skatteuttag som då beslutades för de egna hemmen. Som en jämförelse kan nämnas att det genomsnittliga taxeringsvärdet per m<sup>2</sup> för småhus för närvarande är ungefär dubbelt så högt jämfört med hyreshus av årgångar fram till och med år 1974. Det är därför motiverat med ett högre uttag av fastighetsskatt för hyreshus än för småhus. Som jag strax kommer att beröra föreslås att fastighetsskatten skall nedsättas för senare årgångar. Reduktionen är i flera avseenden mer omfattande för hyreshus än för småhus.

Jag föreslår att fastighetsskatteuttaget för samtliga kategorier hyreshus skall vara enhetlig. Som framgår av mitt förslag om övergångsregler kommer dock höjningen av bostadsutgifterna att mildras väsentligt för senare årgångar.

Förslagen föranleder ändringar i 3 § fastighetsskattelagen.

## 7.5 Reduktion av fastighetsskatten

### 7.5.1 Initialt reducerad fastighetsskatt för nyproduktion

**Mitt förslag:** De ökade bostadsutgifterna för nyproduktion fr. o. m. år 1991 mildras genom att det för bostadsfastigheter, dvs. småhus och hyreshus som huvudsakligen består av bostäder, inte tas ut någon fastighetsskatt under de första fem åren efter byggandet samt genom att det endast tas ut halv fastighetsskatt under de följande fem åren.

**RINK:s förslag:** Överer, stämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** *Filan- och bostadsverket* anser att reduceringsreglerna inte bör införas och anför bl. a. följande. Bostadsfastigheter som får räntebidrag bör generellt undantas från fastighetsskatt. När den garanterade räntan överstiger bruttoräntan på bostadslån och bottenlån bör fastighetsskatt tas ut med mellanskillnaden mellan den garanterade räntan och bruttoräntan. Detta bör ske upp till den nivå där denna mellanskillnad motsvarar den av RINK föreslagna "normala" fastighetsskatten, dvs. 1,5 % av taxeringsvärdet. Upptrappningen av den garanterade räntan bör således ske tills full fastighetsskatt tas ut. För bostadsfastigheter utan räntebidrag bör full fastighetsskatt tas ut. En sådan modell skulle göra det enklare att upprätthålla paritet mellan årgångar och neutralitet mellan upplåtelseformer än genom den av RINK föreslagna modellen.

*HSB* anser att förslaget om en reducerad fastighetsskatt under de första tio åren bör genomföras som en självständig bostadspolitisk åtgärd i syfte att skapa bättre boendekostnadsparitet inom bostadsbeståndet. Reduktionen skall dock inte utgöra en kompensation för höjd byggmoms. Om byggmomsen höjs kvarstår den nuvarande, mycket allvarliga, paritetsbristen oförändrad eller t. o. m. förvärrad. *HSB* anser också att reduktionen måste avse fastighetsskatten även vid ombyggnader eftersom dessa drabbas av minst lika stora paritetsbrister som nyproduktionen.

*Hyresgästernas Riksförbund* anser att den föreslagna reduktionen är otillräcklig men vill inte motsätta sig förslag i denna riktning. Förbundet ställer sig också tveksamt till reduktionens tekniska konstruktion. Reduktionen borde vara utdragen under en längre tid samtidigt som upptrappningen av den garanterade räntan borde begränsas för att fullt ut medverka till att förbättra pariteten. Förbundet anför vidare att de problem som finns i nyproduktionen förekommer i samma utsträckning vid ombyggnad varför en eventuell reduktion måste användas också i sådana fall.

*Riksbyggen* finner den föreslagna reduktionen välmotiverad, men anser att det vore ännu bättre om man kunde stanna för en flexibel uttagsprocent som kunde anpassas efter kostnadsutvecklingen och kanske också efter regionala skillnader.

*SABO* anser att förslaget om reduktion av fastighetsskatten på ett positivt sätt medverkar till att sänka hyresnivån i nyproduktionen. Förslaget leder emellertid till betydande problem vad gäller hyresutvecklingen åren efter produktionsåret. *SABO* anser att problemen kan lösas om fastighetsskatten kopplas till bostadssubventionssystemet och skatteuttaget relateras till bovärdet i fastigheten. Vidare förutsätter *SABO* att fastigheter som väsentligt byggs om behandlas analogt med nyproducerade fastigheter.

*Sveriges Villaägareförbund* menar att det är felaktigt att införa en skatt som för att den inte skall få helt oacceptabla konsekvenser måste sättas ur spel under decennier.

**Skälen för mitt förslag:** De förslag som jag i andra sammanhang lagt fram om basbreddningar avseende mervärdesskatten skulle, tillsammans med här föreslagna ändringar i fastighetsskatten och begränsningar av skattelättnaden för ränteutgifter, leda till en mycket kraftig ökning av utgifterna i nypro-

ducerade bostäder. Från bostadspolitisk- och fördelningspolitisk synpunkt skulle detta inte vara acceptabelt. Utgiftsökningen måste därför mildras. Detta sker lämpligen genom en åldersdifferentierad fastighetsskatt som blir permanent till sin karaktär. Det ligger också i linje med de ursprungliga intentionerna för fastighetsskatten, nämligen att utjämna bostadsutgifterna.

Jag föreslår därför att ökningen av bostadsutgifterna begränsas genom att fastighetsskatten får en permanent åldersdifferentiering för småhus och hyreshus med början fr. o. m. år 1991. Av statsfinansiella skäl bör nedsättningen vara begränsad och därför vara inriktad på de år då problemen är som mest påtagliga, dvs. under de första fem till tio åren. Detta åstadkoms genom att något uttag av fastighetsskatt för nyproducerade bostäder inte görs under de första fem åren samt genom att fastighetsskatten nedsätts till hälften under år 6 – 10.

Förslaget föranleder att ett nytt andra stycke införs i 3 § fastighetsskattelagen.

### 7.5.2 Övergångsregler för hyreshus

**Mitt förslag:** Höjningen av bostadsutgifterna för hyreshus mildras genom övergångsregler som innebär att det för bostadshyreshus inte tas ut någon fastighetsskatt för årgång 1977 – 1990 samt halv fastighetsskatt för årgång 1973 – 1976 under år 1991, att det inte tas ut någon fastighetsskatt för årgång 1979 – 1990 samt halv fastighetsskatt för årgång 1975 – 1978 under år 1992, att det inte tas ut någon fastighetsskatt för årgång 1981 – 1990 samt halv fastighetsskatt för årgång 1977 – 1980 under år 1993 osv. till dess att övergångsreglerna för de totalt berörda 18 årgångarna är avvecklade efter nio år.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** *Plan- och bostadsverket* anser att reduceringsreglerna inte bör införas och argumenterar för en annan lösning (avsnitt 7.5).

*HSB* anser det i och för sig vara angeläget att utredningen försöker finna metoder för en mjukare övergång till de skärpta boendekostnaderna till följd av höjd fastighetsskatt och försämrade räntebidrag. *HSB* har förordat ett alternativt sätt att bestämma underlaget för den löpande beskattningen samt framför invändningar mot den föreslagna konstruktionen av räntebidragen. Om en reform kan genomföras enligt *HSB:s* synpunkter minskar behovet av särskilda övergångsregler.

*Hyresgästernas Riksförbund* tillstyrker kommitténs förslag om att rabatten på fastighetsskatten ges en retroaktiv verkan. Utformningen av detta förslag måste dock granskas ytterligare. Förbundet anser det angeläget att systemet jämnas ut så att inte oönskade marginaleffekter uppstår.

*SABO* anser det värdefullt att utredningen sökt finna former för att minska övergångsproblem i samband med höjning av fastighetsskatten, särskilt i de senast byggda årgångarna hyreshus. Emellertid anser *SABO* att fas-

tighetsbeskattningen skall baseras på ett bovärde. Skatteuttaget bör i förhållande till nuvarande beskattning vara lägre i det yngre beståndet än i det äldre. Kommitténs förslag kommer att skapa samma tröskeleffekter som rabatterna vid nyproduktionen. SABO motsätter sig därför förslaget till konstruktion av övergångsregler för hyreshus. RINK har inte i sina beräkningar tagit hänsyn till övergångsreglernas kostnadsökande effekt efter år 1991. SABO anser det nödvändigt att belysa dessa effekter.

**Skälen för mitt förslag:** Förslaget om en reducerad fastighetsskatt för framtida nyproduktion av bostäder är ett permanent inslag i fastighetsskatten som syftar till att uppmuntra nyproduktion och därigenom bidra till en allmänt lägre hyres- och bostadskostnadsnivå.

Utöver dessa mera långsiktiga aspekter uppkommer övergångsproblem genom att utgiftsökningen den 1 januari 1991 skulle bli särskilt stor för vissa delar av bostadsbeståndet. Eftersom dessa problem utgör övergångsproblem bör de dämpas genom temporära och inte genom permanenta åtgärder.

Mot denna bakgrund föreslås att tekniken med borttagande av fastighetsskatten för de senaste årgångarna tillämpas även som en övergångsåtgärd för befintliga bostadshyreshus. Därvid uppnås en förhållandevis jämn utgiftsökning om det år 1991 inte tas ut någon fastighetsskatt för årgång 1977 – 1990 och endast halv fastighetsskatt för årgång 1973 – 1976. Därmed omfattas totalt 18 årgångar av dessa övergångsregler. Med årgång avser jag det vid fastighetstaxeringen beräknade värdeåret.

För att undvika en alltför lång övergångsperiod bör nedsättningen av fastighetsskatten elimineras för två årgångar per år. Eftersom halv fastighetsskatt tas ut för fyra årgångar kommer därmed berörda fastigheter att få halv fastighetsskatt under en period om två år. När en sådan tidsgräns passeras beräknas bostadsutgifterna öka med 3 – 6 %.

Förslaget innebär således att dessa särskilda övergångsregler för hyreshus avvecklas successivt.

### 7.5.3 Övergångsregler för småhus

**Mitt förslag:** Höjningen av bostadsutgifterna för småhus mildras genom övergångsregler som innebär att fastighetsskatten nedsätts till 1,2 % av taxeringsvärdet år 1991 och 1992 samt genom att det tas ut halv fastighetsskatt för årgång 1986 – 1990 under år 1991, för årgång 1987 – 1990 under år 1992, för årgång 1988 – 1990 under år 1993, för årgång 1989 – 1990 under år 1994 samt för årgång 1990 under år 1995.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** *Plan- och bostadsverket* argumenterar för en annan lösning (se de föregående avsnitten). Övriga remissinstanser har inte särskilt kommenterat RINK:s förslag i denna del. *RSV* ifrågasätter dock om övergångsbestämmelserna behöver omfatta så långa tider som föreslagits.

**Skälen för mitt förslag:** För småhus ökade det löpande skatteuttaget i form av fastighetsskatt och schablonintäkt från år 1989 till år 1990 i första hand genom höjda taxeringsvärden. Denna ökning av taxeringsvärdena skulle

dock ha uppkommit även utan en skattereform och kan ses som en normalisering jämfört med läget med taxeringsvärden som ligger långt under normen om att de skall utgöra 75 % av marknadsvärdet.

Trots detta krävs särskilda övergångsregler även för småhus för att mildra effekterna av höjda taxeringsvärden och den i höstas av riksdagen beslutade utvidgade mervärdeskatten på energi, vatten/avlopp och sophämtning.

De sänkta skattesatserna reducerar skattelättnaden för ränteutgifter från normalt 40 % till 30 %. Detta kan också ses som en ökning av bostadskostnaderna som emellertid balanseras direkt av sänkt skatt eftersom räntor förblir fullt avdragsgilla för det stora flertalet skattskyldiga.

Övergångsreglerna för småhus bör inte inriktas endast på de senaste årgångarna såsom för hyreshus eftersom taxeringsvärdena för småhusen ökar för alla årgångar. Ett ytterligare skäl för annorlunda övergångsregler är att den "kostnadsökning" som uppkommer för egnahem genom att skattelättnaden för ränteutgifter reduceras från 40 % till 30 % i första hand beror på storleken på lånen och att många äldre egnahem har stora lån som en följd av i första hand ägarbyten. En viss extra lättnad för de senaste årgångarna är dock motiverad även för småhus med hänsyn till att taxeringsvärdena väntas öka särskilt kraftigt för dessa årgångar samt med hänsyn till att nyproducerade villor i allmänhet är förenade med hög skuldsättning.

Sammantaget talar dessa omständigheter för att ökningen av fastighetsskatten för småhus till den långsiktiga nivån om 1,5 % av taxeringsvärdet bör ske successivt och inte omedelbart den 1 januari 1991. Samtidigt är det angeläget att en sådan generell nedsättning av fastighetsskatten inte utsträcks över en alltför lång övergångsperiod av statsfinansiella skäl.

Mot denna bakgrund föreslår jag att fastighetsskatten för småhus nedsätts temporärt till 1,2 % för år 1991 och 1992. Detta innebär att den av likformighetskäl motiverade nivån om 1,5 % gäller först fr. o. m. år 1993.

För att ytterligare begränsa utgiftsökningen för de senaste årgångarna av de skäl som angivits, föreslår jag också att endast halv fastighetsskatt skall tas ut för årgång 1986 – 1990 under år 1991, för årgång 1987 – 1990 under år 1992 osv., varvid dessa övergångsregler avvecklas efter fem år. För årgång 1990 uppgår därmed fastighetsskatten till 0,6 % av taxeringsvärdet under år 1991 och 1992, till 0,75 % av taxeringsvärdet under år 1993 – 1995 samt till 1,5 % av taxeringsvärdet fr. o. m. år 1996. Med årgång avser jag här liksom beträffande hyreshusen det vid fastighetstaxeringen beräknade värdeåret.

**Mitt förslag:** Intäkt av uthyrning m. m. av privatbostad, som inte är att hänföra till näringsverksamhet, beskattas som intäkt av kapital till den del den överstiger 4 000 kr. Vid uthyrning av ägt småhus medges härutöver avdrag med 20 % av bruttointäkten. Vid andrahandsuthyrning av hyreslägenhet, där intäkten också skall beskattas i inkomstslaget kapital till den del den överstiger 4 000 kr., eller vid uthyrning av bostadsrätt medges i stället för nyss nämnda procentavdrag avdrag för den del av den egna hyran eller föreningsavgiften som belöper på det som hyrts ut. Dessa avdrag avses täcka kostnader för underhåll och reparation m. m. I övrigt medges avdrag i huvudsak enbart för räntor. 4 000-kronorsavdraget medges inte vid uthyrning till den skattskyldiges eller denne närståendes arbets- eller uppdragsgivare. I de fallen medges skäligt avdrag.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser anser att det skattefria beloppet bör vara minst 8 000 kr. RSV anför att inkomstredovisning av uthyrning inte låter sig inordnas i det förenklade deklarationsförfarandet. Antalet förenklade självdeklarationer kommer därför att minska om förslaget genomförs. Därtill kommer kontrollsvårigheterna. RSV föreslår därför att den nuvarande gränsen på 8 000 kr. behålls. En del remissinstanser föreslår att det avdragsgilla beloppet indexregleras. Det anförts från flera håll att utbudet på bostadsmarknaden kommer att minska om förslaget genomförs. Vidare påpekas risken för att en svart marknad uppstår. Från bl. a. *Sveriges Turistråd* framförs att de ändrade uthyrningsreglerna kommer att försämra villkoren för fritidsboende.

**Skälen för mitt förslag:** För närvarande gäller helt olikartade regler för beskattning av skilda slag av bostäder som uthyrs. Ett schablonbeskattat småhus – villa eller fritidshus – kan hyras ut till stadigvarande bostad utan att hyresintäkten beskattas. Däremot bryts schablonen och beskattas intäkten konventionellt om ett småhus i förvärvssyfte brukar användas för tillfällig uthyrning i icke ringa omfattning. Detsamma gäller om fastigheten används för odling e. d. och inbringar t. ex. intäkter från försäljning av trädgårdsprodukter eller avverkad skog. Avgörande för att uthyrning etc. skall anses som ringa och schablonbeskattningen inte skall brytas är vissa beloppsgränser, nämligen att intäkterna får uppgå till högst 8 000 kr. eller överstiga detta belopp men inte 2 % av fastighetens taxeringsvärde.

En bostad som innehas med bostadsrätt kan hyras ut upp till halva året utan skattekonsekvenser. Om den hyrs ut helt eller till övervägande delen under större delen av året blir hyresintäkten däremot skattepliktig i inkomstslaget kapital. Avdrag får då göras för avgift till bostadsrättsföreningen, som inte är att anse som kapitaltillskott, ränta på skuld för lägenheten till annan än föreningen samt för övriga kostnader som har samband med uthyrningen.



exempelvis kostnader för reparation och underhåll under uthyrningstiden.

Om en hyreslägenhet upplåtes i andra hand kan den i regel hyras ut hela året utan att intäkten beskattas. Frågan är oreglerad i skattelagstiftningen men beskattning torde komma i fråga endast om uthyrningen anses yrkesmässigt bedriven.

De nu beskrivna reglerna har som RINK utförligt redogör för kritiserats av flera utredningar under årens lopp. Jag delar RINK:s uppfattning att likformiga och enkla regler bör införas och att samtliga typer av inkomster från uthyrning i de nämnda fallen bör omfattas av beskattning.

Inkomst av uthyrning av småhus som sker i rörelseliknande former och som således enligt de regler som gäller i dag beskattas konventionellt, bör för framtiden beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Uthyrningsinkomster i andra fall bör beskattas i inkomstslaget kapital. Detta inkluderar även intäkt vid andrahandsupplåtelse av hyreslägenhet. För att beskattning skall ske bör det vara fråga om fall där den skattskyldige verkligen uppburit vederlag antingen kontant eller i någon annan form. Jag vill här hänvisa till vad RINK anför om att det inte skall anses som hyra om en hyresgäst åtar sig att svara för sin egen elförbrukning, telefon eller annat som har ett omedelbart samband med det egna boendet. Åtar sig en hyresgäst att utföra arbeten på fastigheten, såsom ommålning, reparationer eller andra liknande åtgärder, bör värdet av detta dock beskattas hos uthyraren.

Jag instämmer även i förslaget att det inte bör föranleda några skattekonsekvenser om ägaren låter någon närstående bo i privatbostaden utan att betinga sig någon särskild ersättning. I konsekvens med att ägarens egna nyttjande av bostaden inte skall förmånsbeskattas bör inte heller den nämnda upplåtelsesituationen föranleda beskattning.

Även de föreslagna avdragsbestämmelserna bör enligt min mening genomföras. Jag har inte funnit skäl att ge dem en generösare utformning än den som RINK föreslagit. För att underlätta utformningen av avdragsreglerna och för att undvika alltför markanta tröskeeffekter bör krontalsavdraget utformas som ett grundavdrag och som RINK föreslår bestämmas till 4 000 kr. Samtidigt föreslås att den koppling till viss del av taxeringsvärdet som för närvarande gäller avskaffas.

Vid uthyrning av ägt småhus bör därutöver avdrag medges med 20 % av hyresintäkten. Vid annan uthyrning bör däremot avdrag medges med den del av den egna hyran eller avgiften som belöper på vad som hyrts ut. Avdraget bör gälla för hela privatbostaden resp. hyreslägenheten. Vid eventuellt deläggande får således en proportionering ske. Beloppet 4 000 kr. får inte dras av vid uthyrning till den skattskyldiges eller denne närståendes arbetsgivare eller uppdragsgivare eftersom sådana hyresinkomster ofta har inslag av lön eller arvode. I stället medges i de fallen avdrag med skäligt belopp för de kostnader som den skattskyldige haft på grund av upplåtelsen.

De nu nämnda avdragen får anses täcka såväl kostnader som normalt förorsakas av en uthyrning som eventuella utgifter för reparation och underhåll för att avhjälpa brist eller skada som har uppkommit under uthyrningstiden. Jag vill avslutningsvis erinra om att uthyrning inte inverkar på skyldigheten att i förekommande fall betala fastighetsskatt.

De nya bestämmelserna återfinns i 3 § 3 mom. SIL.

### 8.1 Allmänt

Med företagsbeskattning avses vanligen beskattningen av aktiebolags, ekonomiska föreningars och andra juridiska personers inkomst av rörelse, jordbruksfastighet och – konventionellt beskattad – annan fastighet. Dessa företag betalar en på nettovinsten baserad statlig inkomstskatt (bolagsskatten). Bolagsskatten är i huvudsak utformad efter ett nominalistiskt synsätt. Flertalet av företagen som betalar bolagsskatt är sedan år 1984 också skattskyldiga till vinstdelningsskatt. Vinstdelningsskatten beräknas på en real, inflationsjusterad, vinst över en viss nivå.

I begreppet företagsbeskattning inryms också inkomstbeskattning av enskilda näringsidkare. Enskilda näringsidkare betalar såväl kommunal som statlig inkomstskatt.

I den översyn av skattesystemet som gjorts av de fyra skatteutredningarna har företagsbeskattningsfrågorna hanterats av i första hand URF. Beträffande beskattningen av enskilda näringsidkare grundas URF:s förslag i viss utsträckning på vad som redovisas i RINK:s betänkande.

En huvuduppgift för URF har varit att föreslå ändringar av företagsbeskattningen som leder till att inläsningen av kapital minskar samtidigt som mer likvärdiga skattemässiga villkor kan ges för olika typer av finansieringsformer. En viktig strävan har varit att åstadkomma en anpassning till den internationella utvecklingen på skatteområdet. URF anser att inkomstbeskattningen bör utformas efter i huvudsak nominalistiska principer. Alternativa skattemodeller som behandlas men avvisas är en övergång från inkomstskatt till utgiftsskatt, en s.k. cash-flowskatt, och en inkomstskatt enligt real metod. Det mål som uppställs är en ny företagsbeskattning med kraftigt sänkt bolagsskattesats och avsevärt begränsade reserveringsmöjligheter. En låg bolagsskattenivå är i sin tur en förutsättning för att balansera full avdragsrätt för nominella räntor med en beskattning av nominella kapitalvinster.

Den av URF föreslagna bolagsskattesatsen, 30 %, är anpassad till de av RINK föreslagna skattesatserna för arbets- och kapitalinkomster. URF:s diskussioner kring bolagsskattenivån leder fram till att avkastningen på eget kapital i aktiebolag skall dubbelbeskattas. Kommittén föreslår i konsekvens härmed att de lättnader i dubbelbeskattningen på utdelad vinst som finns i dagens system, rätten till Annellavdrag och det 70-procentiga utdelningsavdraget på icke börsnoterade aktier, tas bort liksom avdragsrätten för insatsutdelning i ekonomiska föreningar.

Den totala inkomstbeskattningen för aktiebolag m.fl. bör enligt kommittén behållas ungefär på den nivå som följer av nuvarande regler. Den kraftiga breddningen av skattebasen och motsvarande sänkning av skattesatsen kommer emellertid att medföra en omfördelning och utjämning av det totala skatteuttaget. En sådan effekt är att skatteuttaget kommer att öka för företag som av strukturella skäl har ett litet eget kapital.

Remissinstanserna är positiva till kommitténs förslag i stort. En reformering av företagsskattesystemet med den föreslagna inriktningen anses nödvändig. Från flera håll framförs det värdefulla i att ansluta till en fortgående

internationell utveckling. En i det närmaste total uppslutning finns kring förslaget att ha en nominalistisk beskattningsmetod.

Förslaget har emellertid inte helt undgått kritik av mer övergripande slag. En sådan punkt gäller kravet att regelsystemet skall präglas av enkla, begripliga och lätthanterliga regler. Denna inställning betonas kanske framför allt från skatteförvaltningens sida. I frågan om dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster uttalar några remissinstanser att dubbelbeskattningen bör avskaffas. En annan principiell fråga som uppmärksammas gäller sambandet mellan redovisning och beskattning. Här framförs kritik mot att kommittén inte närmare övervägt frågan om skattereglernas koppling till redovisningen. Tanken på en framtida översyn av den frågan tas också upp.

Beträffande egenföretagarnas beskattning uttrycker många remissinstanser kritik och oro över att enskilda näringsidkare skall få en mindre gynnsam beskattningssituation än aktiebolagen.

För egen del anser jag att företagsbeskattningen liksom nu bör grundas på en *nettovinstbeskattning*. I fråga om valet mellan en *nominalistisk metod* och en *real metod* talar redan det skälet att real beskattning knappast förekommer i omvärlden mot en sådan lösning. Ett annat skäl är att beskattningen i hushållssektorn föreslås ske enligt nominalistiska principer (avsnitt 3). Jag anser därför att även företagsbeskattningen bör utformas efter sådana grunder. En konsekvens av mitt ställningstagande i fråga om valet av beskattningsmetod är att vinstdelningsskatten bör tas bort. Hänsyn till inflationen måste därför tas på annat sätt. Detta sker i mitt förslag bl.a. genom fastställandet av skattesatsen och utformningen av reserveringsmöjligheterna.

Vidare delar jag URF:s uppfattning att det sammanlagda uttaget av inkomstskatt från företagssektorn bör vara i stort sett oförändrat. Reglerna för fastställande av den skattepliktiga inkomsten och skattesatsens storlek bör inte ändras på ett sådant sätt att de för företagssektorn i dess helhet innebär en lindring eller ökning av skattebelastningen i förhållande till vad som följer av nuvarande regler. Omläggningen av systemet kommer att medföra en omfördelning och utjämning av det totala skatteuttaget. De reserveringsmöjligheter som föreslås i det följande kommer bl.a. att leda till att skatteuttaget för företag som av strukturella skäl har ett litet eget kapital kommer att öka. Särskilt gäller detta de finansiella företagen, bl.a. bankerna. Det övergripande resultatet bör dock bli en minskad spridning i skattebelastningen eftersom de finansiella företagen i dagens system sett över en längre period har haft en lag skattebelastning i förhållande till icke-finansiella företag.

I lagrådsremissen togs fasta på URF:s förslag att avskaffa olika former av lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen. Det gäller Annellavdraget, avdraget för utdelning på medlemsinsatser i kooperativa föreningar och avdraget för utdelning i icke börsnoterade aktiebolag (70-procentsavdraget). Bakgrunden till förslaget var att utdelade vinstmedel i fortsättningen kommer att träffas av ett betydligt lägre skatteuttag till följd av sänkta skattesatser i såväl företagsledet som ägarledet.

Det finns enligt min mening anledning att ta upp saken på nytt. Annellavdraget och avdraget för insatsutdelning i kooperativa föreningar ger en be-

gränsad lättnad i dubbelbeskattningen i och med att de är knutna till storleken av det fullbeskattade kapital som ägarna av företagen skjutit till. I ekonomiskt avseende är denna form av lättnad motiverad även i ett skattesystem med låga skattesatser. I frånvaro av lättnader uppkommer nämligen en diskriminering av sådana investeringar som finansieras med nyemission (tillskjutet kapital) i förhållande till investeringar som finansieras med kvarhållna vinstmedel eller med lånat kapital.

I förhållande till investeringar med kvarhållen vinst diskrimineras visserligen inte nyemissioner på företagsnivå. Skattekilarna är identiska för de olika finansieringsformerna. Däremot föreligger en diskriminering när man också beaktar utformningen av ägarbeskattningen, eftersom den effektiva beskattningen av realisationsvinster är lindrigare än beskattningen av utdelningsinkomster. Det senare är en följd av att det av olika skäl inte är önskvärt att beskatta värdestegringsvinster på aktier när dessa uppkommer utan först när de realiserats.

Olikabehandlingen av kvarhållen vinst och utdelad vinst i ägarledet ger i frånvaro av lättnader på utdelad vinst på företagsnivå en totalt sett lägre skattebelastning på kvarhållen vinst än på utdelad vinst. Detta bidrar till att låsa in kapital i befintliga företag med risk för samhällsekonomiska effektivitetsförluster.

Beräkningar visar att ett behållande av Annellavdraget i det nya systemet skulle ge en balans mellan skatten på nyemissioner och kvarhållen vinst. Detta innebär också att inläsningen av kapital begränsas.

Annellavdraget har – genom knytningen till nyemissioner – fördelen framför andra mer generella lättnader i dubbelbeskattningen att den till en förhållandevis låg statsfinansiell kostnad ger en ökad effektivitet i samhällets kapitalallokering. Jag föreslår att Annellavdraget behålls i sin nuvarande utformning.

De skäl som jag anfört för att behålla Annellavdraget i det framtida företagskattesystemet är tillämpliga även för avdragsrätten för insatsutdelning i kooperativa föreningar. Beträffande 70-procentsavdraget är läget annorlunda. Denna lättnad har en mer generell utformning än Annellavdraget och är inte kopplad till tillskjutet kapital. För de fåmansägda aktiebolagen innebär 70-procentsavdraget att det i dagens skattesystem föreligger en skattemässig balans mellan ägaruttag i form av lön och i form av utdelning. I det nya systemet – med dess generellt sänkta skattesatser – uppnås balansen utan något utdelningsavdrag. Tvärtom är det nödvändigt att genom särskilda regler begränsa uttag av arbetsinkomster från fåmansägda aktiebolag i form av lågbeskattad utdelning. Jag vill i sammanhanget också erinra om att denna kategori av aktiebolag har samma tillgång till Annellavdraget som andra aktiebolag. Mot den här angivna bakgrunden anser jag att 70-procentsavdraget kan slopas.

Ställningstagandet att den nya företagsbeskattningen bör ha en kraftigt sänkt bolagsskattesats kopplad till begränsade reserveringsmöjligheter gjordes i prop. 1989/90:50. Samtidigt föreslogs att redan fr.o.m. inkomståret 1989 ta ett första steg mot en ändrad företagsbeskattning. Syftet var att få en mjukare övergång till det nya systemet. Förslaget innebar att skattesatsen

för bl.a. aktiebolag sänktes från 52 % till 40 %. Parallellt med detta slopades rätten till avdrag för avsättning till allmän investeringsfond samtidigt som utrymmet för lagernedskrivning begränsades. Som nämnts anslöt sig riksdagen till min bedömning och godtog med någon smärre justering regeringsförslagen (SkU10, rskr 96).

Det förslag som nu kommer att redovisas närmare bygger alltså i hög grad på URF:s betänkande. Det innebär bl.a. att den koppling som för närvarande finns mellan redovisning och beskattning behålls i det nya systemet. Frågan har uppmärksamats alltmer under senare tid. Den har emellertid inte kunnat behandlas mer ingående under detta lagstiftningsarbete. Det kan därför finnas anledning att i belysning av det nya systemet senare ta upp frågan.

I andra hänseenden görs stora förändringar i systemet. Risken finns att särskilt helt nya inslag kan uppfattas som besvärliga till en början. Några av förändringarna innebär å andra sidan påtagliga förenklingar. Det gäller bl.a. avskaffandet av vinstdelningsskatten. Även förslaget att föra samman vissa inkomstslag bör verka i den riktningen. Jag vill i det här sammanhanget också erinra om den systematiska översyn som skall göras senare (avsnitt 2).

I fråga om bl. a. aktiebolagen har några viktiga steg redan tagits. Beslutet att slopa möjligheten att göra ytterligare avsättningar till allmän investeringsfond innebär i praktiken att systemet redan börjat avvecklas. Även beträffande avskrivning på skeppskontrakt och möjligheter till primärvdrag på byggnader har URF:s förslag att slopa dessa avdragsmöjligheter redan genomförts. Övriga förslag bör genomföras först till 1992 års taxering.

Enskilda näringsidkare berördes inte av de begränsningar av lagernedskrivningsrätten som beslutades under hösten. Skälet var att fysiska personer inte fick del av någon större skattesatssänkning under inkomståret 1989. Den skattesatssänkning som genomförts för inkomståret 1990 förutsätter inte heller några större begränsningar av reserveringsmöjligheterna för enskilda näringsidkare. Den enda justering som bör göras är att i enlighet med URF:s förslag ta bort möjligheten att göra avsättning till allmän investeringsreserv redan fr.o.m. 1991 års taxering. En sådan åtgärd bör av administrativa hänsyn och rättviseskäl omfatta i princip samtliga enskilda näringsidkare. Med hänsyn till möjligheten att ha brutet räkenskapsår – t.ex. räkenskapsår som löper ut den 30 april 1990 – bör bestämmelsen att avskaffa rätten till avsättning till allmän investeringsreserv kunna tillämpas redan fr.o.m. nämnda dag.

I fråga om den framtida beskattningen av enskilda näringsidkare ställdes utredarna inför särskilda svårigheter. En strävan har varit att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer – lika beskattning av arbetsinkomster – och beskattningen av aktiebolag – lika beskattning av kapitalinkomster. En brist man har velat komma till rätta med är den möjlighet som egenföretagarna har i förhållande till löntagare att utnyttja skattekrediter för konsumtion. Av detta skäl föreslår URF att egenföretagarna – till skillnad från dagens system – skall få mer begränsade reserveringsmöjligheter än aktiebolagen. För att få tillgång till mer omfattande reserveringsmöjligheter krävs att näringsverksamheten på ett

mer påtagligt sätt skiljs från den privata ekonomin.

Många remissinstanser anser att enskilda näringsidkare får alltför begränsade möjligheter till inkomstutjämning. Det är viktigt att inte reserveringsmöjligheterna begränsas mer än nödvändigt. Enligt min uppfattning bör det också vara möjligt att utforma något generösare regler inom ramen för vad som är godtagbart från neutralitetssynpunkt. De regler som i det följande föreslås för egenföretagarna har därför på vissa punkter fått en delvis ändrad utformning i förhållande till URF:s förslag.

En egenföretagare kan om han så vill utveckla sin verksamhet inom ramen för ett aktiebolag. Enligt URF finns det skäl att ge egenföretagarna tillgång till ytterligare en företagsform som ger samma expansionsmöjligheter som ett aktiebolag. URF pekar här på två alternativ. Enmanshandelsbolaget – med beskattning enligt aktiebolagsreglerna – och särskild redovisningsmetod (SRM).

Under hösten har bedrivits ett utredningsarbete kring dessa frågor. Inom justitiedepartementet har man studerat möjligheterna att tillåta handelsbolag med bara en fysisk person som bolagsman. Samtidigt har jordbruksdepartementet utrett frågan om att tillåta familj jordbruk i aktiebolags- eller handelsbolagsform vid tillämpningen av jordförvärvslagstiftningen (Ds 1989:64).

SRM har utretts av en särskild utredare (SOU 1989:94). Liksom tidigare s.k. staketmodeller bygger förslaget på att näringsverksamheten beskattas skilt från privatekonomin. Förslaget har tagits fram på mycket kort tid men det innehåller ändå nya tekniska lösningar på olika problem.

Även om skattesatsen innanför "staketet" är densamma som för aktiebolag avviker SRM-reglerna från aktiebolagsreglerna. Bl.a. skall en viss del av avkastningen på kapitalet i verksamheten enkelbeskattas och fastighetsvinster beskattas enligt särskilda regler. En annan skillnad är att en del av den näringskatt som tas ut anses som förtida uttag av egenavgifter. Ändringar i avgiftsnivån pareras i SRM genom en tillkommande skatt eller skattereduktion vid uttagstillfället.

Den föreslagna modellen medför den principiella fördelen att den ger egenföretagare möjlighet att expandera verksamheten på likartade villkor som aktiebolag utan att bolagsformen behöver väljas. Ett problem med modellen är emellertid att den visserligen kan ge lämpliga ekonomiska effekter i ett visst typfall men att effekterna kan bli helt annorlunda om förutsättningarna varieras. Bl.a. leder den föreslagna enkelbeskattningen av en viss del av näringsinkomsten till att enskild näringsverksamhet med stort eget kapital gynnas särskilt, såväl i förhållande till motsvarande verksamhet i ett aktiebolag som i förhållande till enskild näringsverksamhet där det egna kapitalet inte är lika stort. Därtill kommer modellens komplexitet, de nya tekniska lösningarna och de därav följande tillämpningsproblemen.

Det har inte varit möjligt att på den korta tid som stått till buds komma med ett förslag som behåller modellens fördelar utan att medföra de nämnda problemen. Det föreligger inte nu förutsättningar att genomföra en lagstiftning på grundval av det lämnade SRM-förslaget. SRM-modellen bör emellertid utredas vidare. Målet för utredningsarbetet är att kunna erbjuda egen-

företagare möjlighet att arbeta på samma skattemässiga villkor som aktiebolag utan att behöva använda sig av någon form av bolag. Utredningsarbetet bör sättas igång så snart som möjligt. På grund av det samband som finns mellan SRM och handelsbolagsbeskattningen bör arbetet också omfatta frågan om handelsbolaget skall göras till skattesubjekt och den närmare utformningen av en sådan beskattning.

## 8.2 Bolagsskattesatsen och en ny generell reserveringsmöjlighet (surv)

### 8.2.1 Allmänna utgångspunkter

**Mitt förslag:** Bolagsskattesatsen sänks till 30 %. Den generella rätten till nedskrivning på lager tas bort. En särskild skatteutjämningsreserv införs som baseras på företagens beskattade egna kapital (K-surv). Avdrag för avsättning medges med högst 30 %. För företag med litet eget kapital medges en alternativ reserveringsmöjlighet på maximalt 15 % av lönesumman (L-surv).

**URF:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt. URF föreslår dock att avsättning till L-surv skall medges med maximalt 10 %. Som ett stöd för små och nystartade företag föreslås en extra avsättningsmöjlighet på 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran. RSV instämmer i principen med en reservering baserad på eget kapital men är starkt kritiskt till den föreslagna utformningen av K-surven. Även KF motsätter sig att den föreslagna metoden genomförs. Båda dessa remissinstanser pekar på möjligheten att i stället för att genomföra förslaget sänka skattesatsen ytterligare. Remissinstanser som företräder näringslivet anser att reserveringsmöjligheterna för små, nystartade företag bör utvidgas.

**Skälen för mitt förslag:** Utgångspunkten för skattereformen är som redan slagits fast att åstadkomma en kraftig sänkning av skattesatsen vilket möjliggörs genom en omfattande basbreddning. De allmänna motiven för en sådan omläggning, bl.a. behovet av en internationell harmonisering och önskvärdheten av att minska inlåsnings av kapital, har redovisats tidigare. Ett annat skäl är att en kraftig sänkning av skattesatsen krävs för att det skall vara möjligt att även fortsättningsvis basera skattesystemet på i huvudsak nominalistiska principer.

En skattesats på 30 % utgör mot denna bakgrund något av en övre gräns. Förslaget om full beskattning av nominellt beräknade reavinsten är sålunda knappast förenligt med en högre skattesats. Vidare ger en skattesats på 30 % en rimlig balans mellan skatten på vinster och skatten på arbete i företagsledet, då arbetsgivaravgiften utgör ca 27 % av lönen inkl. avgift. Jag anser att URF:s förslag om en skattesats på 30 % bör genomföras.

En kraftig sänkning av skattesatsen förutsätter bl.a. att systemet med investeringsfonder avskaffas. Även den generella rätten till nedskrivning på lager bör tas bort. Den mest långtgående åtgärden skulle vara att avskaffa alla typer av reserver utan att ersätta dessa. I likhet med URF anser jag emellertid att det finns ett antal skäl att behålla vissa reserveringar i det framtida företagsskattesystemet.

I föregående avsnitt har jag föreslagit att Annellavdraget skall behållas. Detta reducerar – på ett tillväxtpolitiskt fördelaktigt sätt – dubbelbeskattningen av avkastningen på eget kapital. Trots detta kvarstår en diskriminering av eget kapital – av såväl kvarhållen vinst som nyemitterat kapital – i förhållande till lånat kapital. En reserv knuten till det egna kapitalet åstadkommer en utjämning av kostnaderna för finansiering med eget och främmande kapital utöver vad som följer av skattesatssänkningen och de behållna Annellavdragen.

Det finns också skäl att i frånvaro av öppen förlustutjämning bakåt göra det möjligt för företagen att genom reserveringar åstadkomma en viss kvittning av förluster mot tidigare års vinster.

Slutligen visar gjorda simuleringar att det är möjligt att inrymma vissa reserveringsmöjligheter i det nya systemet inom ramen för ett oförändrat skatteuttag på företagen.

Som URF framhållit har en reserv knuten till eget kapital en klar förtjänst framför tillgångsspecifika reserver, exempelvis knutna till lagertillgångar. Från neutralitetssynpunkt är lagerreserver – vad avser skattebelastningen på en marginell investering – enbart motiverade i det fall lagret har egenfinansierats.

För anläggningstillgångar gäller motsvarande förhållande. Skattemässiga avskrivningsmöjligheter som går utöver ekonomiskt korrekta avskrivningar kan vara motiverade om investeringen är egenfinansierad men däremot inte vid lånefinansiering. Med tillgångsspecifika reserver är det inte heller möjligt att koppla utnyttjandet till finansieringsformen, en koppling som automatiskt uppkommer med en reserv knuten till det egna kapitalet.

Mekanismen för utjämning av finansieringskostnaderna för eget och främmande kapital vid en reserv baserad på det egna kapitalet kan illustreras genom ett räkneexempel. Bakgrunden ges av den grundläggande asymmetri som finns i ett inkomstskattesystem med avdragsrätt för nominella räntor och där ersättningen till det egna kapitalet ej är avdragsgill på samma sätt.

Skattesatsen och reserveringsprocenten antas båda vara 30 %. Om företaget *lånefinansierar* en inventarieanskaffning på 100 minskar underlaget för reserven första året med 30 – skillnaden mellan lånebeloppet och det skattemässiga restvärdet vid utgången av anskaffningsåret (70). Detta ger en skatteeffekt på 2.7 ( $0.3 \times 0.3 \times 30$ ) som bidrar till att motverka värdet av avdragsrätten för låneräntan.

Vid *egenfinansiering* är situationen följande. En inventarieanskaffning på 100 finansierad med kvarhållen vinst medger en survavsättning på 21 (K-surv på inventariets restvärde). I förhållande till lånefallet ger detta en extra skatte-kredit på 9 ( $6.3 + 2.7$ ). Denna extra skatte-kredit på 9 % av anskaffningskostnaden är oberoende av om tillgångarna kan skrivas av eller ej.



En reserv baserad på det egna kapitalet har delvis samma funktion som ett inflationsavdrag på det egna kapitalet. I och med att ägarnas förräntningskrav i nominella termer ökar med inflationen kommer också det partiella avdraget att öka med stigande inflation. Detta innebär att reserven ger ett visst inflationskydd. Förutsättningen är dock att företagets vinstläge är sådant att maximala avsättningar till reserven alltid kan göras.

Konsultföretag och andra tjänsteföretag har ett begränsat eget kapital och investeringsverksamheten är i stor utsträckning knuten till de anställda. Utgifterna för dessa investeringar är omedelbart avdragsgilla trots att en periodisering skulle kunna motiveras med tanke på varaktigheten. För dessa företag är en möjlighet till reservering motiverad enbart av behovet av förlustutjämning.

En reserv knuten till det egna kapitalet, K-surv, ger en naturlig möjlighet till förlustutjämning bakåt. Företag som av branschspecifika skäl har ett litet eget kapital i förhållande till omsättningen kan ha ett behov av förlustutjämning som inte tillfredsställande kan uppfyllas genom detta slag av reserv. För dessa företag bör reserveringssystemet innehålla en reserv knuten till en alternativ bas. Lönesumman är här ett naturligt och enkelt komplement (L-surv). Därmed fångas de arbetskraftsintensiva företagen med ett lågt eget kapital in.

URF diskuterar olika kombinationer av de två reserverna, parallell användning utan begränsningar, rena alternativ där endast ett får användas samt parallell användning med begränsningsregler. En svaghet med lösningen med parallell användning är att – givet ett visst totalt reserveringsutrymme – procentsatsen för K-surven måste sättas relativt lågt. URF föreslår, bl.a. med hänsyn till detta, att parallell användning av reserverna inte skulle medges.

Jag ansluter mig till den av URF föreslagna lösningen med rena alternativ. Det innebär alltså att företaget får välja mellan att göra avsättning till K-surv eller till L-surv. I fråga om företag i koncerner – och företag mellan vilka intressegemenskap råder – bör reglerna utformas så att alla företagen hänvisas till att tillämpa samma reserveringsform.

Hur de olika reserverna skall dimensioneras beror på vilken avvägning som görs med hänsyn till dels de dubbla motiven – utjämning mellan egen- och lånefinansierade investeringar och förlustutjämningsfunktionen – dels statsfinansiella hänsyn. För att bl.a. utröna den senare frågan genomförde URF simuleringar som baserades på data för icke-finansiella bolag under perioden 1981-1986. Vid en kombination på K-surv 30/L-surv 15 skulle genomsnittsföretaget föredra K-surven. Den kapitalbaserade reservens överlägsenhet var mest markerad för industriföretagen. Även det genomsnittliga varuhandelsföretaget hade emellertid en väsentligt större K-survbasis. Däremot var L-survbasisen väsentligt större för tjänstesektorerna. Det relativa behovet av förlustutjämning var störst i de branscher som skulle föredra L-surv.

Som tidigare framgått föreslår URF bl.a. att reserveringar medges med 30 % på utgående eget kapital alternativt 10 % av lönesumman. Jag ansluter mig i huvudsak till URF:s bedömning vad gäller dimensioneringen av de olika reserveringsmöjligheterna. Sålunda bör avsättning om 30 % av ut-

gående eget kapital medges. Däremot anser jag det motiverat att förändra dimensioneringen av den alternativa reserven på lönesumman. Av förlustutjämnings-skäl är det motiverat att något justera upp procentsatsen för avsättning till L-surv. 15 % framstår som en lämplig nivå.

För att ge bättre expansionsförutsättningar för små, nystartade företag, övervägde URF olika slag av MINI-reserver, knutna antingen till det egna kapitalet eller till lönesumman. URF föreslår en MINI-reserv knuten till lönesumman (MINI-L-surv). Till grund för MINI-L-surven skulle ligga alla typer av löneuttag, således även t.ex. ägarens löneuttag i fämansägda aktiebolag.

Jag delar URF:s bedömning vad gäller de svårigheter som föreligger att ge en MINI-reserv knuten till det egna kapitalet en tillfredsställande utformning. Av flera skäl anser jag emellertid också – till skillnad från URF – det vara omotiverat med den av kommittén föreslagna MINI-L-surven knuten till lönesumman. Denna MINI-reserv innebär i likhet med en MINI-K-surv – låt vara i mindre omfattning – en teknisk komplikation. Den föreslagna höjningen av procentsatsen för L-surven innebär också att behovet av en extra reserveringsmöjlighet minskar. Vid en lönesumma på 150 000 kr. per anställd innebär mitt förslag – i förhållande till de regler URF föreslår – att företaget förlorar en skattecredit på knappt 7 000 kr. Stimulanseffekten av ett räntefritt lån på 7 000 kr. för var och en de första fem anställda torde vara mycket begränsad.

Mitt förslag skall också ses i relation till de allmänna villkor som gäller för nystartade företag. Beskattningen torde inte utgöra det största problemet under startfasen. Under de första åren med stora avdragsgilla kostnader – bl.a. möjliga genom generöst utformade avskrivningsregler och direktavdrag för investeringar i kunskapskapital – är i allmänhet den skattepliktiga vinsten liten. Vidare ger den föreslagna skattesatsen om 30 % – som i ett internationellt perspektiv är låg – goda förutsättningar för expansion med lågbeskattat eget kapital.

Sammanfattningsvis anser jag det saknas tillräckliga motiv för den av URF föreslagna MINI-L-surven.

### 8.2.2 Underlagen för K-surv och L-surv m.m.

**Mitt förslag:** Underlaget för K-surven är företagets egna kapital vid beskattningsårets utgång. Tillgångarna värderas till skattemässiga värden. Från underlaget undantas vissa tillgångar, bl.a. aktier i dotterbolag och andra näringsbetingade aktier. Aktier i utländska dotterbolag får dock medräknas till 65 %. Företag i koncerner skall använda samma metod för reservering, dvs. antingen K-surv eller L-surv. För koncernföretag med negativt kapitalunderlag beräknas en intäkt. Möjlighet finns att kvitta ett negativt underlag mot ett positivt underlag i ett annat företag. Underlaget för L-surv är vad som under året betalats i lön till arbetstagarna.

**URF:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt. För att företag i koncerner inte skall få göra större sammanlagt avdrag än om verksamheten bedrivits i ett enda företag föreslås gemensamma beräkningsregler.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser anser att reglerna om K-surv på vissa punkter är alltför komplicerade. Det gäller främst den samtidiga beräkningen av skatt och K-survavsättning men också de gemensamma beräkningsreglerna för koncernföretag. *RSV* har särskilt framhållit att möjligheterna till kontroll när gemensamt underlag skall beräknas är mycket begränsade. Flera näringslivsorganisationer framför synpunkter på regeln att aktier i dotterbolag skall reducera moderbolagets kapitalunderlag även till den del anskaffningskostnaden överstiger dotterbolagets kapitalunderlag.

**Skälen för mitt förslag:** Underlaget för avsättning till K-surv skall vara företagets på visst sätt definierade egna kapital. Några remissinstanser har påpekat att underlaget för K-surven av förenklings-skäl bör beräknas på tillgångarnas bokförda värden. Jag delar inte denna uppfattning. Till grund för reserven bör ligga sådana förändringar i det egna kapitalet som haft skattemässig verkan. Underlaget bör inte omfatta det värde som svarar mot en icke skattepliktig uppskrivning av en tillgång. Å andra sidan bör det värde som svarar mot en icke avdragsgill nedskrivning av en tillgång inte minska underlaget. Det innebär knappast någon förenkling att utgå från de bokförda värdena eftersom de skattemässiga värdena på tillgångarna fortlöpande aktualiseras vid inkomsttaxeringen. I likhet med URF anser jag att underlaget för reserven skall vara det beskattade egna kapitalet.

Vid äldre fastighetsinnehav är anskaffningsvärdet lågt. Det kan också vara svårt att säkert fastställa det skattemässiga restvärdet. Fastigheter som förvärvats före ingången av 1991 bör därför som ett alternativ få värderas till viss del av taxeringsvärdet. Lantbruksenheter – för vilka allmän fastighetstaxering skedde 1981 – bör få tas upp till 100 % av taxeringsvärdet. Övriga fastighetstyper har varit föremål för allmän fastighetstaxering vid senare tidpunkter. Dessa fastigheter bör därför inte få tas upp till hela taxeringsvärdet utan till del därav.

Den nu föreslagna alternativregeln bör kompletteras för att undvika att det blir omotiverat förmånligt att använda taxeringsvärdet. En sådan situation – som inte diskuterades i lagrådsremissen – är då en fastighet varit föremål för stora värdeminskningssavdrag och liknande avdrag under senare tid. Enligt min mening bör en lämplig avvägning nås om den del av taxeringsvärdet som får användas skall minskas med avdrag som medgetts under en tioårsperiod före övergången till det nya systemet. En reduktion bör endast komma i fråga om avdragen ett år överstigit 10 % av taxeringsvärdet enligt alternativregeln.

Taxeringsvärdet kan i vissa fall kan innefatta tillgångar som skrivs av enligt inventarieregler. Det innebär att sådana inventarier skulle beaktas dubbelt vid bestämmandet av kapitalunderlaget om inga undantag görs.

Det är svårt att med ledning av en fastighets taxeringsvärde utreda hur stor del av taxeringsvärdet som belöper på inventarier. Av det särskilda delvärde som bestäms för byggnad framgår inte i vilken utsträckning som värdet grundas på byggnadstillbehör. En ytterligare komplikation är att det för vissa

byggnadsinventarier – industritillbehören – inte bestäms något värde.

Enligt min mening saknas möjlighet att på grundval av fastighetstaxeringen avgöra hur stor del av en fastighets byggnadsvärde som belöper på inventarier. I normalfallet bör därför viss del av taxeringsvärdet – eventuellt efter justering – kunna tillämpas. Det bör dock vara möjligt att avvika från detta värde om det är uppenbart att en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier. Jag föreslår därför att värdet enligt alternativregeln skall kunna jämkas till skälig nivå om inte den del av marknadsvärdet på fastigheten som kan anses hänförligt till byggnader, mark och markanläggningar överstiger 75 % av värdet enligt alternativregeln.

En särskild fråga är om avsättning till K-surv skall baseras på det ingående eller utgående egna kapitalet. Det är ur tillväxtsynpunkt önskvärt att årets vinst inräknas i underlaget för K-surv. Eftersom det är det beskattade egna kapitalet som skall ligga till grund för survavsättning bör emellertid årets inkomstskatt räknas som en skuld vid bestämmande av underlaget. Detta försvårar beräkningen av reserven eftersom årets skattekostnad i sin tur är beroende av årets survavsättning. Remissinstanserna har lämnat olika ändringsförslag. Bl.a. föreslås att beräkningen skall avse förhållandena vid årets ingång. Andra förslag som förts fram är att schabloniserade beräkningar skall användas.

För egen del anser jag att fördelarna med att beräkna avsättning till K-surv på det utgående egna kapitalet överväger. Försök att förenkla beräkningen har visat att det inte innebär några förbättringar att utgå från förhållandena vid årets ingång. Att helt bortse från årets skattekostnad ger ett materiellt resultat som inte är acceptabelt.

En bättre modell är att på samma sätt som i URF-förslaget utgå från förhållandena vid beskattningsårets utgång och beakta skattekostnaden schablonmässigt. Det kan ske genom att den till beskattning redovisade inkomsten före återföring av föregående års survavsättning och före avdrag för årets avsättning reduceras med 30 %. Kapitalunderlaget minskas sedan med det på så sätt beräknade schablonavdraget varefter survavsättning görs med maximalt 30 %. Metoden ger i princip samma resultat som URF:s förslag. Jag anser därför att skattekostnaden bör beräknas schablonmässigt vid survberäkningen.

I princip bör alla typer av tillgångar och skulder beaktas vid beräkning av underlaget för K-surven. Aktier i dotterbolag intar dock en särställning. Det finns två skäl att särbehandla dessa. När ett moderföretag tecknar aktier i sitt dotterföretag ökar dotterföretagets kapitalunderlag. Om moderföretaget skulle få räkna in värdet av aktierna i sitt kapitalunderlag skulle samma kapital komma att räknas dubbelt i och med att det skulle ingå i underlaget i båda bolagen.

Vidare är utdelning från dotterföretag till moderföretag i allmänhet skattefri – den ingår också i moderbolagets underlag. Ett motiv för K-surven är att dubbelbeskattningen av avkastning på eget kapital skall mildras. När avkastningen på kapitalet är skattefri och ett belopp motsvarande detta kapital ingår i dotterbolagets underlag är det därför inte motiverat att låta detta ingå även i moderbolagets underlag.

URF föreslår att från survunderlaget skall undantas aktier i ett företag som inte har rätt till survavsättning om röstetalet för aktierna uppgår till minst 25 %. De företag som enligt mitt förslag skall undantas från rätt till survavsättning är sådana företag för vilka särskilda regler gäller vid inkomstberäkningen, bl.a. investmentföretag och förvaltningsföretag. För investmentföretag föreslås – som jag återkommer till (avsnitt 8.8.1) – regler som innebär en principiell skattefrihet. För förvaltningsföretagen föreslås i princip ingen ändring av gällande regler (avsnitt 8.7.3). Dessa företag är inte skattepliktiga för utdelningsinkomster i den mån dessa vidareutdelas. Om aktier i investmentföretag och förvaltningsföretag skulle få räknas med i underlaget skulle i vissa fall – trots att avkastningen inte beskattas i det aktieäggande företaget – såväl erhållen utdelning som aktier ingå i detta företags kapitalunderlag. Jag anser att den av URF föreslagna lösningen bör väljas.

Med anledning av den refererade dubbelräkningseffekten kan följande sägas: Betraktar man bolagssektorn som helhet är denna sektors totala egenkapital avgörande för hur stort det sammantagna survunderlaget bör vara. Innehas aktierna av juridiska personer innebär en *nyemission* endast att det totala egenkapitalet omfördelas inom bolagssektorn. I sådant fall bör även det totala survunderlaget vara oförändrat. Det fordras alltså i princip att nytt kapital tillskjutes av fysiska personer för att det totala survunderlaget skall öka.

Vad nu sagts gäller även om aktier förvärvas på annat sätt än genom en nyemission. Vid uppköp kommer visserligen det företag som förvärvas att ha ett oförändrat underlag men å andra sidan får säljaren av aktierna en ökning av sitt survunderlag med ett belopp motsvarande försäljningspriset på aktierna – minus skatten på försäljningsvinsten. För det förvärvande företaget minskar kapitalunderlaget med ett belopp motsvarande anskaffningsvärdet på aktierna. För bolagssektorn som helhet är det totala egenkapitalet oförändrat. Är det fysiska personer som säljer aktierna kommer bolagssektorns totala egenkapital att minska och därmed också survunderlaget.

Köpeskillingen för aktier kan till viss del motsvara betalning för *övervärden* i bolaget. Dessa övervärden återfinns inte i dotterföretagets balansräkning och ingår därmed inte i dess kapitalunderlag. Aktieförvärvet medför att moderbolagets kapitalunderlag minskar med anskaffningskostnaden för aktierna utan att ett kapitalunderlag av motsvarande storlek finns i dotterföretaget. De synpunkter som framförts går ut på att anskaffningskostnaden för aktierna bör få räknas som tillgång till den del den inte motsvaras av det egna kapitalet i dotterföretaget.

Den minskning av kapitalunderlaget som blir följden av ett aktieförvärv kommer att motsvaras av att det säljande företagets kapitalunderlag ökar. Det kan förväntas att skatteeffekten hos köpare och säljare via förändringar i kapitalunderlaget kommer att beaktas vid fastställande av köpeskillingen. Det är därför motiverat att även i detta fall utan några särskilda begränsningsregler exkludera ett belopp motsvarande anskaffningsvärdet från det aktieäggande företagets kapitalunderlag.

Enligt URF:s förslag exkluderas inte bara svenska utan också utländska aktier från K-survunderlaget. Förslaget har rönt kritik i några avseenden.

Ett av motiven till att exkludera aktier från underlaget – önskvärdheten av att undvika dubbelräkning – har inte ansetts tillämpligt för utländska aktier. Skilda förutsättningar för prissättningen på svenska och utländska företag har bedömts innebära en diskriminering av utlandsförvärv. Det har vidare framhållits att ett exkluderande av utländska aktier kan ge svenska företag anledning att förlägga förvärv av utländska företag till dotterföretag i utlandet.

I lagrådsremissen föreslogs ingen ändring i förhållande till URF:s förslag. Där anfördes bl.a. att man i utlandet har gjort en annan avvägning mellan skattebas och skattesats än i Sverige och att denna annorlunda avvägning inte motiverade en anpassning av de svenska skattereglerna. Enligt min mening finns anledning att revidera bedömningen i lagrådsremissen.

Till att börja med kan konstateras att ett fullständigt inkluderande av utländska aktier i underlaget skulle innebära en favorisering av expansion i utlandet. Förvärv av eller nytillskott till utländska företag skulle nämligen inte medföra någon förlust av K-survunderlag i det köpande företaget och detta till skillnad från vad som kommer att gälla vid expansion i Sverige.

Neutralitetsskäl kan emellertid anföras också mot lösningen att utländska aktier helt exkluderas från K-survunderlaget. Av betydelse är här den pris-skillnad som kan uppkomma vid förvärv av svenska och utländska företag. Prisskillnaden är avhängig prissättningen på företag i Sverige i det nya skattesystemet med K-surv. Det är svårt att med någon större exakthet uttala sig om prissättningen men följande bör beaktas.

Prissättningen på ett svenskt företag är beroende av i vilken utsträckning en svensk köpare av ett svenskt företag kan kompensera sig för förlusten av K-survunderlag i anslutning till uppköpet. Ett exempel kan illustrera. Det köpta företaget antas ha ett eget kapital om 100 och en maximal K-surv om 30. Om köpeskillingen är fulla 100 leder köpet till en upplösning av K-surv i det köpande företaget om 30, vilket ger en förlorad skattecredit om 9. Frågan är vilken kompensation det köpande företaget kan få genom att köpeskillingen sätts lägre än 100 (för motsvarande utländska företag antas marknadspriset vara 100). Till bilden hör samtidigt att det även i utländska företag finns latent skatteskulder, om än av annan karaktär än i Sverige.

Det är osannolikt att priset skulle sättas så lågt som till 91. Förekomst av potentiella köpare utan rätt till survavsättning, fysiska personer eller utländska köpare, talar för att priset kommer att ligga över 91. I takt med en internationalisering av den svenska ekonomin kan prisbildningen på svenska företag i viss utsträckning komma att influeras av utländska aktörer. Även utländska köpare kommer emellertid till viss del att beakta den latent skatteskulden i det uppköpta företaget. Detta talar för att priset även för dessa kommer att ligga under 100.

Det resonemang som förts hittills har fokuserats på effekterna vid uppköpstillfället. Ser man i stället till effekterna över hela livslängden för de alternativa placeringarna beror lönsamhetsskillnaden på den årliga extra höjningen av finansieringskostnader som uppkommer vid expansion i utlandet. Denna lönsamhetsskillnad är mindre än den skillnad som kan finnas i likviditetseffekt vid uppköpet. Skillnaden i lönsamhet reduceras vidare om vins-

terna i det utländska företaget tas hem i form av skattefri utdelning. Vinsterna kommer i så fall att öka det svenska moderföretagets K-survunderlag och minska de svenska skattebetalningarna. Denna möjlighet motiverar i sig att det svenska och utländska företaget prissätts olika. En ytterligare aspekt är att en av survens funktioner är att mildra dubbelbeskattningen av avkastningen på eget kapital och att det argumentet för att inkludera aktierna i K-survunderlaget inte kan göras gällande om vinsterna kan tas hem i form av skattefri utdelning.

Det är förenat med stora svårigheter att kvantitativt sammanväga de faktorer som refererats ovan. Enligt min mening bör dock merparten av de utländska aktierna räknas in i underlaget. Jag har stannat för att 65 % är en lämplig nivå.

Inkluderandet av utländska aktier i underlaget utgör ett motiv för företagen att förvärva svenska företag via ett utländskt dotterföretag. Har ett svenskt företag aktier i ett utländskt dotterföretag som i sin tur äger aktier i ett svenskt företag bör därför särskilda regler gälla för beräkning av kapitalunderlaget om de svenska företagen ingår i samma koncern e.d.

Verksamhet i flera länder kan ske i olika former. Ett svenskt aktiebolag kan driva verksamhet utomlands antingen direkt eller genom ett i det landet bildat dotterbolag. Verksamhet i filialform används i många fall när det är fråga om ett tidsbegränsat engagemang. Internationell dubbelbeskattning lindras eller undviks antingen med tillämpning av avräkningsmetoden eller undantagandemetoden. Den senare innebär att filialens resultat inte skall påverka beskattningen i Sverige. Från systematisk synpunkt borde i sådant fall verksamheten i filialen egentligen inte påverka i kapitalunderlaget. Av tillämpningsskäl anser jag emellertid att den utländska verksamheten – både tillgångar och skulder – skall påverka kapitalunderlaget oavsett vilken metod som används för att undvika internationell dubbelbeskattning.

Det kan förekomma att kapitalunderlaget i ett företag är negativt. Ett negativt underlag bör normalt inte föranleda någon skattemässig åtgärd. För koncernföretag är emellertid förhållandena annorlunda. Ett negativt kapitalunderlag kan uppkomma genom att aktier som undantas från underlaget har länefinansierats. Detta lån kan användas för att finansiera en nyemission i ett annat bolag som därigenom får ett ökat kapitalunderlag. Skulle det negativa underlaget inte beaktas skulle det vara möjligt att öka underlaget i det andra bolaget trots att det inte är fråga om beskattat eget kapital och trots att bolagssektorns totala kapital inte ökat. Reglerna bör därför utformas så att möjligheten till survavsättning inte påverkas av om verksamheten drivs i ett företag eller uppdelas på flera. För att undvika att företag i en koncern sammantaget får för stora avsättningsmöjligheter bör även negativa underlag beaktas.

URF:s förslag innebär att negativa underlag beskattas om företagen sammantaget gjort för stor avsättning. Överstiger koncernens totala avdrag 30 % av koncernens sammantagna underlag skall företag med negativt underlag påföras en skattepliktig intäkt med ett belopp som betingas av avvikelsen. Bl.a. skatteförvaltningen är kritisk mot denna lösning. I praktiken skulle en kontroll på den här punkten fordra en fullständig överblick över hela koncer-

nen. Stora administrativa svårigheter kan också förutses. Det är därför angeläget att försöka göra hanteringen enklare.

En förenkling uppnås om prövningen av taxeringen i ett företag i normala fall är oberoende av vilka yrkanden som andra koncernföretag framställt. Utgångspunkten kan i stället vara att ett företag med ett negativt kapitalunderlag alltid skall ta upp en intäkt beräknad på det negativa underlaget. URF:s förslag innebar att intäkten skulle motsvara 30 % av det negativa underlaget. I lagrådsremissen föreslogs i princip samma lösning. Effekten av förslaget är att företaget i princip får en "omvänd" K-surv eftersom intäkten återförs följande år som ett avdrag. För företaget kommer kostnaden att utgöras av räntan på skattebetalningen. Skattebetalningen medför dock en likviditetsminskning. Beskattning bör kunna undvikas om ett företag med positivt kapitalunderlag överför detta till företaget med negativt kapitalunderlag. En sådan överföring av kapitalunderlag bör ge en motsvarande minskning av det givande företagens kapitalunderlag.

När det gäller innehav som motsvarar mer än 90 % av röstetalet – vilket ger möjlighet till resultatutjämnning genom koncernbidrag – bör en sådan överföring av kapitalunderlag fungera tillfredsställande. Vid mindre innehav kan aktieägaren inte fritt besluta att överföra positivt underlag till ett annat företag i koncernen även om innehavet ger aktieägaren ett bestämmande inflytande i företaget. I sådana fall kan förslaget i lagrådsremissen medföra oönskade likviditetseffekter. Detta undviks om ett företag med negativt underlag i stället skall ta upp en intäkt motsvarande räntan på den skattebetalning som skulle ha gjorts enligt lagrådsremissförslaget. En sådan intäkt bör inte vara avdragsgill följande år. Intäkten bör motsvara 30 % av det negativa underlaget multiplicerat med 70 % av statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

I vissa situationer kan en koncern totalt sett komma att redovisa ett negativt underlag. Eftersom skälet till att negativa underlag skall beskattas är att förhindra att koncernen som helhet kan göra större avsättning jämfört med ett enskilt företag finns det inte anledning att beskatta negativa underlag i vidare mån än de motsvaras av positiva underlag inom koncernen. Beskattning kan undvikas om man behandlar ett belopp motsvarande det negativa underlaget beräknat för koncernen som helhet som ett positivt underlag. Detta positiva underlag ger aldrig möjlighet till survavsättning utan kommer endast att förhindra beskattning av negativa underlag.

Mitt förslag att förvaltningsföretag inte skall ha rätt till avdrag för survavsättning innebär att det företag som väljer att placera sin aktieportfölj – som vid direktinnehav skulle ha fått räknats in i underlaget – i ett förvaltningsföretag får ett minskat kapitalunderlag om innehavet av aktier i förvaltningsföretaget motsvarar 25 % eller mer av röstetalet. Förvaltningsföretaget är inte skattskyldigt för utdelning på dessa aktier i den mån vidareutdelning sker. Däremot kommer utdelning från förvaltningsföretaget att beskattas i moderföretaget om förvaltningsföretaget i mer än ringa omfattning äger sådana aktier på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om moderföretaget direkt hade ägt aktierna. I sådant fall innebär förslaget således att trots att utdelningen är skattepliktig får aktierna inte räknas med i kapitalunderlaget.



Vad jag nu beskrivit kan man komma till rätta med genom att beräkna ett kapitalunderlag i förvaltningsföretag. Är detta underlag positivt bör det kunna utnyttjas av andra företag genom att det överförs till ett annat företag för att täcka ett negativt kapitalunderlag. Ett negativt underlag bör beskattas enligt vanliga regler. I annat fall skulle en koncerns totala survunderlag kunna öka om ett förvaltningsföretag lånefinansierar förvärv av nyemitterade aktier i andra koncernföretag.

För investmentföretagen är situationen något annorlunda. De regler jag senare kommer att föreslå (avsnitt 8.8.1) innebär en principiell skattefrihet för investmentföretag. Det finns därför inte skäl att medge att tillgångar och skulder i ett investmentföretag får beaktas vid beräkning av koncernens totala avsättningsmöjligheter. Även ett investmentföretag kan på samma sätt som förvaltningsföretag ta upp lån som används för att finansiera nyemission i ett dotterföretag. Den extra skattecredit som dotterföretaget får genom den ökade möjligheten till survavsättning motverkas emellertid av att investmentföretagets kostnader för upplåningen minskar möjligheten till utdelning. Det innebär i sin tur en framtida förlust av konsumtionsmöjlighet för aktieägarna.

I likhet med URF anser jag att underlaget för den lönebaserade reserven (L-surv) bör bestämmas på samma sätt som för dagens resultatutjämningsfond, dvs. på vad som under beskattningsåret erlagts i lön till arbetstagarna. Det förhållandet att avsättning kan beräknas på två alternativa underlag innebär att särskilda regler måste finnas för koncerner så att alla företag hänvisas till att tillämpa samma reserveringsform.

Reglerna om avsättning till skatteutjämningsreserven bör tas in i en särskild lag.

## 8.3 Värdering av lager

### 8.3.1 Värdering av lager i allmänhet

**Mitt förslag:** Lager får värderas antingen enligt lägsta värdets princip, som denna definieras i 14 § bokföringslagen (1976:125), BFL, eller till 97 % av det totala anskaffningsvärdet. Lager skall även fortsättningsvis värderas enligt FIFO-metoden.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt men med en möjlighet att värdera lagret till 95 % av det totala anskaffningsvärdet.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna är positiva till att lagervärderingsreglerna knyts till reglerna i BFL. Från olika näringslivsorganisationer förs fram önskemål om mer förmanliga värderingsregler.

**Skälen för mitt förslag:** Med lager förstås i skattesammanhang tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning (punkt 2 av anvisningarna

till 41 § KL). Huvudregeln är att den i räkenskaperna gjorda värderingen accepteras vid beskattningen. En värdering under den i KL angivna nivån godtas dock inte.

Lager beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Vinst på varorna tas fram till beskattning först när varorna säljs – eller förbrukas. Vinsten utgörs av skillnaden mellan vad som erhålls vid försäljningen och lagervärdet av de sålda varorna. Har lagret under innehavstiden skrivits ned återförs nedskrivningen till beskattning och vinsten ökar i motsvarande mån.

För närvarande gäller att nedskrivning får ske med högst 50 % av det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdet. Har avdrag gjorts för avsättning till resultatutjämningsfond begränsas nedskrivningen till högst 35 % av samma värde. Det finns dessutom vissa alternativa lagervärderingsregler – supplementärregel I och II och en regel för prisfallsrisk – och särskilda regler för värdering av fastigheter, värdepapper m.m. I och med att ett första steg mot en ny företagsbeskattning togs hösten 1989 begränsades rätten till lagernedskrivning för bl.a. aktiebolag (prop. 1989/90:50, SKU10, SFS 1989:1021). Ändringen innebär att nedskrivning får ske med högst 40 % av det lägsta tillåtna värdet. Motsvarande begränsning gjordes beträffande övriga lagervärderingsregler med undantag för supplementärregel II.

Det belopp med vilket lagret skrivits ned skall i räkenskaperna i princip redovisas öppet som en lagerreserv. Före nedskrivning får ett schablonmässigt avdrag för inkurans göras med 5 %. Större inkuransavdrag kan tillåtas om det finns skäl till det.

Som jag tidigare nämnt föreslås att den generella rätten till nedskrivning slopas. När detta genomförs måste ställning tas till hur värderingsreglerna skall utformas mer i detalj. URF:s förslag innebär att BFL:s regler för värdering av lager skall ligga till grund även vid beskattningen. Värderingen av lager och andra omsättningstillgångar regleras i 14 § BFL. Reglerna innebär att lagret skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde – lägsta värdets princip. Som verkligt värde anses nettoförsäljningsvärdet. Om anledning finns får verkliga värdet bestämmas som återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans. Vidare gäller att en värdering över anskaffningsvärdet får ske i speciella fall. I BFL finns därutöver inga bestämmelser om värderingen av lager.

Värderingsreglerna i BFL är alltså förhållandevis korta och enkla. Reglerna i KL är betydligt mer komplicerade.

Till att börja med kompletteras huvudregeln om 50 % nedskrivning av två supplementärregler. Den ena – supplementärregel I – syftar till att ge företagen en möjlighet att vid en lagerminskning behålla en uppbyggd lagerreserv. Tekniskt sker detta genom att värderingen av lagret får grundas på genomsnittsvärdet för lagret de två senaste åren. I och med att rätten till generell nedskrivning slopas finns det inte skäl att behålla denna regel.

Den andra supplementärregeln – supplementärregel II – innebär att s.k. rå- och stapelvaror får tas upp till 70 % av det lägsta marknadspriset för varorna under de närmast föregående nio beskattningsåren. Det innebär att varor som anskaffats för t.ex. 200 och som vid bokslutet har ett högre återanskaffningsvärde får tas upp till 70 om det lägsta marknadspriset för den ak-

tuella typen av varor under den närmast föregående nioårsperioden varit 100.

Supplementärregel II omfattar varor som erfarenhetsmässigt svänger kraftigt i pris. Regeln har samma syfte som den generella bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk som innebär att "det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat". Av detta följer att bedömningen om det är motiverat att behålla supplementärregel II och den generella bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk bör göras i ett sammanhang.

Den generella bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk tillämpas sällan. Skälet är att eventuella prisfallsrisker i de allra flesta fall täcks av en nedskrivning med 50 % enligt huvudregeln. Tas möjligheten till nedskrivning enligt huvudregeln bort – samtidigt som bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk behålls – förändras situationen. Man kan räkna med att det ofta skulle göras gällande att en risk för framtida prisfall föreligger som motiverar att lagret värderas till lägre belopp än som svarar mot det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdena. Det ligger i sakens natur att det skulle vara mycket svårt för skattemyndigheterna att bedöma förekomsten och omfattningen av en sådan eventuell prisfallsrisk.

Redan hanteringsmässiga skäl talar därför för att bestämmelsen om prisfallsrisk inte behålls i det nya systemet. Ett mer avgörande skäl för att slopa bestämmelsen är att någon motsvarighet inte förekommer i BFL. Något krav på att i vissa fall värdera lager under lägsta värdet finns inte där. Utgångspunkten bör vara att man i ett basbreddat system med låg skattesats inte skall ge möjlighet till en mer försiktig värdering än som föreskrivs i BFL.

Slutsatsen är att bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk bör slopas. Detsamma gäller i fråga om supplementärregel II.

Terminologin i KL och BFL överensstämmer inte helt. Ett exempel är definitionen av lägsta värdet i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL och i 14 § BFL. Enligt KL gäller att lagret skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet. Från detta värde får i normalfallet göras ett schablonmässigt avdrag för inkurans med fem procent. Enligt BFL får lagret inte tas upp till högre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet eller verkliga värdet på balansdagen. Som verkliga värdet anses nettoförsäljningsvärdet eller – om det finns särskilda skäl till det – återanskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell inkurans.

BFL innehåller inga schablonregler för bestämmande av inkurans. Vidare beaktas inte inkuransen om värderingen grundas på anskaffningsvärdet. I redovisningspraxis har dock en anpassning skett till de nuvarande skattereglerna så att lagrets värde i balansräkningen schablonmässigt reduceras med skattemässigt tillåten inkurans (jfr FAR:s rekommendation nr 2 om varulagervärdering och lagerreserv).

Det schablonmässiga inkuransavdraget ger en lägre värdering av lagret än vid en direkt tillämpning av bestämmelserna i 14 § BFL. Enligt URF:s bedömning talar tillämpningsskäl för att man vid beskattningen bör tillåta att hänsyn tas till inkurans på ett schablonmässigt sätt. URF föreslår därför att reglerna bör utformas så att lagret får värderas antingen strikt enligt lägsta

värdets princip – som denna definieras i 14 § BFL – eller till 95 % av lagrets totala anskaffningsvärde.

Som redan har nämnts bör utgångspunkten vara att lagret inte skall värderas försiktigare än vad som följer av lägsta värdets princip. Det bör vidare krävas mycket starka skäl om man skall göra avsteg från denna princip. I likhet med URF vill jag därför inte föreslå någon generell rätt för företagen att göra en schablonmässig nedskrivning på lagrets lägsta värde enligt BFL. Det är dock lämpligt att ha ett visst schablonmässigt inslag i värderingen för att förebygga de praktiska problem som kan uppkomma vid en strikt värdering enligt BFL. För att tillgodose detta syfte anser jag att 97 % av det samlade anskaffningsvärdet är en rimlig nivå.

Den föreslagna alternativregeln tar alltså sikte på lagrets totala anskaffningsvärde. Om vissa varor eller varugrupper har värderats till anskaffningsvärde och andra till verkligt värde kan regeln ändå tillämpas. Anskaffningsvärdet för de varor som värderats till verkligt värde skall da ingå i basen – det samlade anskaffningsvärdet – för den schablonmässiga värderingen. Självfallet skall de varor som på bokslutsdagen inte kan anses ingå i lagret inte heller påverka basen för det samlade anskaffningsvärdet.

Sammanfattningsvis bör alltså lagret värderas antingen strikt enligt lägsta värdets princip eller till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. I likhet med URF anser jag anskaffningsvärdet även fortsättningsvis bör bestämmas enligt FIFU-metoden (först in – först ut). Vid värderingen skall man alltså anta att de varor som finns i lagret är de som anskaffats senast.

De lagändringar som mitt förslag medför har tagits in i punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL.

### 8.3.2 Den skattemässiga behandlingen av djur

**Mitt förslag:** Lager av djur i jordbruk och i renskötsel får tas upp till lägst 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden. Djuren behöver aldrig tas upp till högre belopp än allmänna saluvärdet. Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager.

**URF:s förslag:** Något förslag som gäller rätt till nedskrivning av lager av djur läggs inte fram. Lager av djur skall värderas på samma sätt som annat lager. Fragan om klassificeringen av djur har inte närmare diskuterats av utredningen.

**Remissinstanserna:** LRF har anfört att gränsdragningen mellan inventariedjur och omsättningsdjur i det nya skattesystemet måste upprätthållas efter strikta redovisningsmässiga principer. Svenska Samernas Riksförbund har ifrågasatt om renar skall utgöra omsättningstillgångar.

**Skälen för mitt förslag:** En grundläggande fråga vid den skattemässiga värderingen av djur är hur djuren skall klassificeras. Av 10 § första stycket jordbruksbokföringslagen (1979:141, JBFL), som gäller för enskild person som driver jordbruk, framgår att djur är att anse som omsättningstillgång. Detta

gäller oavsett om en del djur rent företagsekonomiskt utgör anläggningstillgångar, t.ex. mjölkkor och avelstjurar. För aktiebolag och handelsbolag som driver jordbruk saknas motsvarande bestämmelse i BFL. Även i dessa fall redovisas djuren regelmässigt som lager. I fråga om djur i rörelse gäller generellt att endast de djur som är avsedda för omsättning behandlas som lager medan andra djur behandlas som inventarier (stamdjur).

Vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen hade indelningen i stamdjur och omsättningsdjur stor betydelse. Försäljning av hela eller större delen av en stamdjursbesättning hänfördes till realisation. Om innehavstiden översteg fem år var ersättningen skattefri. I konsekvens med detta fick avdrag för utgifter för den första anskaffningen av stamdjur inte göras. Försäljning av omsättningsdjur beskattades däremot alltid som inkomst av jordbruksfastighet.

Genom lagstiftning 1951 infördes en rätt för jordbrukare att redovisa inkomst av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder. Hela djurbeståndet skulle därvid hänföras till varulager. När riksdagen 1972 beslutade om obligatorisk övergång från kontantprincipen till bokföringsmässiga grunder för redovisning av jordbruksinkomst innebar detta att en djurbesättning inte längre behövde delas upp på stamdjur och omsättningsdjur. Trots att det vid flera tillfällen yrkats i motioner att den gamla uppdelningen mellan stamdjur och omsättningsdjur skall väckas till liv igen har detta inte lett till att den enhetliga hanteringen frångåtts.

Fr.o.m. 1979 års taxering beräknas inkomst av renkötsel enligt bokföringsmässiga grunder. Vid lagstiftningsarbetet (prop. 1975/76:107) ansågs det ligga närmast till hands att knyta an lagervärderingen av djur i renkötsel till vad som gällde inom jordbruket.

Vid lagervärderingen följer djur i jordbruk och renkötsel inte helt de vanliga värderingsreglerna. Lägsta värdets princip tillämpas inte. Inkuransavdrag medges inte heller. Värderingen av djur bygger på schabloner. Detta hänger samman med svårigheterna att beräkna uppfödningsekostnaderna i varje enskilt fall. Fr.o.m. 1981 års taxering utgör den genomsnittliga produktionskostnaden grunden vid värderingen. Lagret får inte tas upp till lägre belopp än 50 % av denna produktionskostnad för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. RSV fastställer årligen föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har någon produktionskostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 50 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet. Genom lagstiftning våren 1987 (prop. 1986/87:132, SkU46, SFS 1987:337) infördes en kompletterande regel som innebär att djuren aldrig skall behöva tas upp till högre belopp än allmänna saluvärdet. Detta skall beräknas kollektivt för samtliga djur för vilka produktionskostnad fastställts. Några särskilda lagregler för värdering av djur i annan rörelse än renkötselrörelse finns inte.

Genom URF:s förslag om slopad lagernedskrivning har frågan om djurens klassificering aktualiserats på nytt. URF har dock inte tagit upp frågan om hur djur i näringsverksamhet skall rubriceras i det framtida skattesystemet.

URF hävdar mot bakgrund av att det framtida inkomstkattesystemet inte

godkänner konsolidering via en försiktig lagervärdering att gränsdragningen mellan inventariedjur och omsättningsdjur måste upprätthållas efter strikta redovisningsmässiga principer. Enligt LRF finns det egentligen inte några beaktansvärda problem vid gränsdragningen. LRF anser att frågan lagtekniskt kan lösas på det sättet att 10 § första stycket JBFL kan upphävas.

För egen del får jag anföra följande. Djur i jordbruk har sedan lång tid behandlats som lager. I det nuvarande skattesystemet är det av mindre vikt till vilket tillgångsslag djuren hänförs. I det nya skattesystemet där den generella rätten till lagernedskrivning har tagits bort ökar intresset att hänföra djur till anläggningstillgångar och på så sätt få rätt till total avskrivning på fem år.

Frågan är dock om det finns tillräcklig anledning att nu ändra på djurens skattemässiga klassificering. Rent företagsekonomiskt är det visserligen korrekt att hänföra vissa djur till inventarier. Så kan exempelvis mjölkkor och avelsdjur anses vara produktionsmedel i jordbruksdriften och inte i första hand avsedda för omsättning eller förbrukning. Starka praktiska skäl talar emellertid för att alla djur i jordbruk och renskötsel behandlas på samma sätt. Under kontantprincipens tid hörde nämligen mål om gränsdragningen mellan stamdjur och omsättningsdjur till de vanligare målen i skattedomstolarna.

Jag föreslår därför att den klassificering av djur som gäller i det nuvarande skattesystemet skall gälla även i framtiden. För djur i jordbruk och renskötsel slås detta fast genom en uttrycklig bestämmelse i punkt 2 fjärde stycket andra meningen av anvisningarna till 24 § i KL. Bestämmelsen innebär även ett klargörande för aktiebolagens och handelsbolagens del jämfört med nuvarande läge. Genom sammanslagningen till ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet, leder visserligen mitt ställningstagande i rubriceringsfrågan till att djur kommer att följa olika regler i samma inkomstslag beroende på om de ingår i ett jordbruk eller annan verksamhet. Jag bedömer det dock som viktigare att få en enkel hantering och slippa problem i samband med övergång från ett tillgångsslag till ett annat.

Mot bakgrund av min inställning i klassificeringsfrågan är jag dock beredd att föreslå en alternativ värderingsregel för djur i jordbruk och renskötsel i stället för de regler som föreslagits för lagervärdering i allmänhet. Enligt mitt förslag får lager av djur tas upp till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden. Djuren behöver dock aldrig tas upp till högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. I de fall någon produktionskostnad inte är fastställd, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet (se punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL).

**Mitt förslag:** Nuvarande avskrivningsregler behålls. Avskrivningsrätten för befarat prisfall efter balansdagen på kontraherade inte levererade inventarier tas bort. De särskilda reglerna i inkomstslaget annan fastighet om avskrivning på maskinell utrustning avskaffas. Värdeminskningssavdrag på markanläggningar beräknas på hela anskaffningsvärdet i stället för på 75 % av värdet. Nuvärdeavskrivning och periodiseringsfonder införs inte.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt bortsett från nuvärdeavskrivning och periodiseringsfonder.

**Remissinstanserna:** Förslaget om bibehållande av de generella avskrivningsreglerna godtas eller lämnas utan erinran av de flesta remissinstanserna. Några remissinstanser avstyrker förslaget att avskaffa de särskilda reglerna för maskinell utrustning.

Företrädarna för näringslivet är i huvudsak positiva till förslaget om *nuvärdeavdrag* och *periodiseringsfond*. *RSV* avstyrker förslaget. Verket hänvisar till risker för skatteplanering och skatteundandragande och påtalar även reglernas komplexitet och framhåller att det är ett från omvärlden avvikande och oprövat system. Även *kammarrätterna i Stockholm och Göteborg* är negativa. *Riksbanken* anser systemet med periodiseringsfonder tungrott och befarar en skatteundandragande handel med fonderna. Även *riksgäldskontoret* pekar på administrativa svårigheter och kostnader. *BFN* avstyrker förslaget med hänvisning till kravet på redovisningsmässig och skattemässig överensstämmelse. *KF* är också skeptiskt och framhåller redovisningsproblemet. Redovisningssvårigheter påpekas även av *FAR* m.fl. Från några håll framförs önskemål om att området för nuvärdeavskrivning vidgas till att avse även byggnader resp. skepp och luftfartyg. Flera remissinstanser anser att metoden bör vara tillgänglig även för egenföretagare. Vidare framställs önskemål om en höjning av nuvärdeavdraget. Någon pekar på att utformningen av reglerna snedvrider konkurrensen inom leasingbranschen.

**Bakgrunden till mitt förslag:** Utgifterna för anskaffning av inventarier fördelas genom ett avskrivningsförfarande och varje enskilt beskattningsår belastas därigenom med viss del av anskaffningsutgiften. Patent, goodwill och andra immateriella rättigheter skrivs av på samma sätt. Korttidsinventarier – inventarier med en ekonomisk livslängd på upp till tre år – och inventarier av mindre värde får omkostnadsföras direkt.

Värdeminskningssavdragen för inventarier kan beräknas enligt två olika metoder, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdemetod.

En förutsättning för att räkenskapsenlig avskrivning skall få tillämpas är att företaget har ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut och att värdeminskningssavdragen överensstämmer med avskrivningarna i räkenskapserna.

Huvudregeln innebär att avdrag för avskrivning får göras med maximalt 30 % av inventariernas restvärde. Avskrivningen görs alltså kollektivt på

hela inventariebeståndet. Underlaget utgör summan av det ingående balansvärdet på de inventarier som finns vid årets början och anskaffningsutgiften för under året anskaffade inventarier som finns kvar vid årets slut. Inventarier som anskaffats och sålts under beskattningsåret går inte in i avskrivningsförfarandet utan kostnadsförs och intäktsförs direkt.

I fråga om avyttring av inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång får nettometoden användas. Den innebär att den beskattningsbara inkomsten inte påverkas på annat sätt än att underlaget för framtida ordinarie inventarieavskrivningar reduceras med försäljningsintäkten – under förutsättning att företaget har inventarier med ett skattemässigt restvärde som inte understiger den erhållna försäljningsintäkten. Avskrivningarna på kvarvarande inventarier blir därigenom lägre i framtiden. Beskattningen av försäljningsvinsten skjuts alltså upp. Motsvarande gäller också försäkringsersättning för förlorade inventarier.

När huvudregeln tillämpas kommer viss del av anskaffningsutgiften för inventarierna att förbli oavskriven. Möjlighet finns därför att tillämpa kompletteringsregeln. Den innebär att inventarierna får skrivas av med 20 % av anskaffningsutgiften per år.

Restvärdemetoden är en förenklad variant av räkenskapsenlig avskrivning. Skillnaden är i första hand att det inte finns något krav på överensstämmelse mellan skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde. Maximalt värdeminskingsavdrag är 25 %.

En lägre värdering av inventarieinnehavet än som följer av huvudregeln och kompletteringsregeln är tillåten om den skattskyldige kan visa att en sådan nedvärdering är företagsekonomiskt motiverad (punkt 4 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § KL). Rätten till värdeminskingsavdrag inträder i princip när inventarierna har levererats till köparen. I vissa fall kan dock avdrag medges redan på kontraktstadiet. Avdrag för avskrivning av värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier får nämligen göras om det kan visas att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det avtalade priset eller om det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras (punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL). Har sådan kontraktavskrivning skett skall anskaffningsvärdet minskas med motsvarande belopp och värdeminskingsavdrag beräknas på det reducerade beloppet.

Utöver de allmänna reglerna i KL fanns tidigare särskilda bestämmelser för avskrivning på kontrakt avseende skepp och luftfartyg. Avdrag för avskrivning på ej fullgjorda köpekontrakt medgavs generellt med totalt högst 30 % av det avtalade priset. Även en sådan avskrivning reducerar det framtida avskrivningsunderlaget. De särskilda reglerna om kontraktavskrivning slopades med i princip omedelbar verkan i samband med det första steget mot en ny företagsbeskattningen (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1023). Övergångsvis tillämpas de upphävda reglerna t. o. m. 1991 års taxering.

Värdeminskingsavdrag för byggnader bestäms med hänsyn till byggnadens antagna användningstid. När det gäller rörelsebyggnader är de årliga avdragen 2-5 % av anskaffningsvärdet (RSV Dt 1974:30). Vidare medgavs



tidigare – inom avskrivningsplanen – primäraavdrag med 2 % per år under de fem första beskattningsåren efter färdigställandet. Genom lagstiftningen hösten 1989 togs också möjligheten till primäraavdrag bort. Reglerna om primäraavdrag fick också tillämpas i inkomstslaget annan fastighet i den mån fastigheten användes för rörelseändamål e.d. Används fastigheten för annat är värdeminskingsavdraget begränsat till 1,5-1,75 % (punkt 2 av anvisningarna till 25 § KL). Värmepannor, hissmaskinerier m.m. och annan sådan maskinell utrustning får dock brytas ut och skrivas av i snabbare takt än byggnaden i övrigt.

För markanläggningar får avdrag för värdeminskning göras med 5 % om året beräknat på 75 % av anskaffningsvärdet. Avdrag för värdeminskning på skogsvägar och täckdiken på jordbruksfastighet får göras med 10 % per år beräknat på ett oreducerat anskaffningsvärde.

### Skälen för mitt förslag:

#### *Inventarier*

Investeringar i inventarier behandlas förhållandevis generöst i förhållande till investeringar i byggnader och lager. För en marginell investering ger kombinationen av överavskrivning och full avdragsrätt för nominella räntor t. o. m. en subventionering. Denna är särskilt markerad vid hög inflation. I en skattereform som syftar till basbreddning, en ökad neutralitet i behandlingen av investeringar i olika slag av realkapital och en eliminering av sådan skattekonsolidering som är knuten till specifika tillgångsslag kan därför i princip övervägas en begränsning av värdeminskingsavdragen.

En möjlig begränsning skulle vara en mer restriktiv utformning av reglerna för räkningskapsenlig avskrivning. I dag saknar det betydelse när under beskattningsåret inventarierna anskaffats. Även för de inventarier som anskaffats den 31 december får maximal avskrivning med 30 % ske. Regeln kan sägas bygga på en presumtion att alla inventarier anskaffas vid beskattningsårets början och den utgör därför ett starkt incitament till handel med avskrivningsunderlag strax före utgången av beskattningsåret.

En förändring som innebär att den faktiska innehavstiden beaktas skapar praktiska problem eftersom den förutsätter en proportionering av utgiften för varje enskild anskaffning. Ett annat alternativ skulle vara att presumera att anskaffningarna är jämnt fördelade över året. En sådan presumtion skulle motivera en generell halvering av avdraget under det första innehavsåret.

Med en regel av det slaget skulle vissa komplikationer följa. En särredovisning för förstaårsinventarier skulle krävas. En sådan särredovisning förutsätts dock ske redan i dag vid tillämpning av kompletteringsregeln – inte bara för ett års utan för fem års anskaffningar. Halveringen av 30-procentsschablonen skulle emellertid också kunna innebära att de skattemässigt tillåtna avskrivningarna för inventarier kom att understiga vad som är ekonomiskt motiverat. Problemet uppkommer i första hand i företag där inventarieanskaffningarna inte sker med jämn fördelning över åren utan koncentreras till vissa år. En halvering av förstaårsavskrivningen skulle därför kunna leda till

en mer frekvent tillämpning av bestämmelsen i punkt 4 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § KL (jfr föreslagna punkt 13 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL).

Skäl av ekonomisk art kan också anföras mot en förändring av dagens regler. Värdenedgången av inventarier tycks trendmässigt ha ökat. En accelererad teknisk utveckling har förkortat den ekonomiska livslängden. Det finns alltså vissa skäl att förmoda att inslaget av överavskrivning vid dagens värderingsregler har minskat. Å andra sidan saknas empirisk grund för att påstå att överavskrivning inte skulle föreligga. Intresset för handel med avskrivningsunderlag kommer vidare att minska i ett system med lägre formell skattesats. Vid en internationell jämförelse framgår också att de svenska reglerna inte på något markant sätt avviker från de i omvärlden.

Det element av överavskrivning som finns kvar vid oförändrade regler är en följd av att schabloner med nödvändighet tenderar att bli generöst utformade. En omläggning till ett system med skattemässiga värdeminskningsskdrag, som bättre än dagens uppskattar ekonomiskt korrekta avskrivningar, skulle medföra ökad komplexitet och tillämpningsproblem. Till bilden hör slutligen också att momentet av "överavskrivning" sannolikt är väl så stort i vissa "immateriella investeringar" – FoU, marknadsföring, utbildning m.m. Sådana investeringar kostnadsförs normalt direkt.

Övervägande skäl talar enligt min mening för att dagens avskrivningsregler för inventarier behålls. Däremot krävs för att underlätta övergången till det nya systemet särskilda spärregler för att motverka skattemässigt betingade inventarieanskaffningar. Jag återkommer till den frågan senare (avsnitt 8.13.4). En smärre justering bör dock göras. I likhet med mitt förslag beträffande lager (avsnitt 8.3.1) hör i det nya systemet något utrymme för reservering för prisfallsrisk inte heller finnas för inventarier. Avskrivningsrätten för befarat prisfall efter balansdagen på kontraherade – ännu inte levererade – inventarier bör därför tas bort (nuvarande punkt 2 av anvisningarna sista stycket till 41 § KL).

Avskrivningsreglerna för inventarier resp. kontraktsavskrivning finns i de föreslagna anvisningspunkterna 12 – 15 till 23 § resp. 2 till 24 § KL.

### *Byggnader*

Även för byggnader föreligger vissa skäl att förändra värdeminskningsskdragen i åtstramande riktning och därigenom uppnå en ytterligare breddning av skattebasen. URF har sålunda övervägt en koncentration av avdragen till den senare delen av byggnadernas ekonomiska livslängd. Olika argument kan anföras för en sådan senareläggning, åtminstone för vissa slag av byggnader.

Det förekommer att vissa byggnader under tiden närmast efter anskaffningen inte är föremål för någon värdeminskning. Vidare skulle en senareläggning minska den likviditetspåfrestning som uppkommer vid avyttring av fastigheter genom att man undviker återläggning av avdrag. Det kan också hävdas att om dagens regler lämnas oförändrade för sådana byggnader vilkas värde stiger under ett antal år efter uppförandet kommer intresset för detta slag av tillgångar – med stora dolda reserver – att öka i ett system där de

öppna reserveringarna har begränsats kraftigt. Resultatet skulle kunna bli en felaktig resursanvändning.

I princip är det inte motiverat att medge avdrag för den tid en byggnad inte minskar i värde. Ett problem är dock att det saknas systematiska studier av i vilken utsträckning så är fallet. I vad mån intresset för dolda reserver i fastigheter kommer att öka i det nya systemet kan diskuteras. Begränsningen av reserveringsmöjligheter talar möjligen för att så kommer att bli fallet. Den sänkta skattesatsen minskar dock generellt intresset för att skapa reserver.

Mot en senareläggning kan följande anföras. För det första uppkommer gränsdragningsproblem i det fall man arbetar med en schablonmässig begränsning till exempelvis kontors- och bostadsbyggnader. Systemet kan inte tillämpas generellt eftersom det finns ett stort antal byggnader utanför storstadsområdena och/eller med en specifik användning – där en andrahandsmarknad i stort sett saknas – och där dagens regler på ett rimligt sätt uppskattar den ekonomiska värdeminskningen. En senareläggning skulle därutöver innebära en avvikelse från vad som i allmänhet gäller i utlandet. Mot den nu redovisade bakgrunden talar enligt min mening övervägande skäl mot en generell senareläggning av värdeminskningssavdragen. Till bilden hör att slopandet av primäravdragen innebär ett mindre steg i denna riktning.

I det nya systemet bör enhetliga avskrivningsregler gälla för olika typer av byggnader. De särskilda reglerna om avskrivning på maskinell utrustning i inkomstslaget annan fastighet bör därför slopas. Värmepannor, hissmaskinerier och annan maskinell utrustning bör alltså i fortsättningen alltid ingå i byggnadens avskrivningsunderlag. Utgifter vid utbyte av sådan utrustning kan dras av omedelbart som reparationsavdrag.

Under hänvisning till att den tekniska utvecklingen medfört att bl. a. bostadsbyggnaders ekonomiska livslängd blivit allt kortare har vid remissbehandlingen framställts önskemål om en snabbare avskrivning. Med de av mig föreslagna generella reglerna blir detta fortsättningsvis en ren tillämpningsfråga även för sådana byggnader. De generella avskrivningsreglerna innebär att bl. a. sådana omständigheter som teknikens utveckling skall beaktas.

Avskrivningsreglerna för byggnader finns i de föreslagna anvisningspunkterna 6 och 15 till 23 § KL.

### *Markanläggningar*

Som framgått är avdrag för värdeminskning på markanläggningar begränsat till 75 % av anskaffningsvärdet. I förarbetena till 1969 års lagstiftning motiverades denna begränsning med att vissa markanläggningar har ett bestående värde. Den tekniska utvecklingen och strukturrationaliseringar inom näringslivet torde ha bidragit till att i varje fall vissa typer av markanläggningar fått en mer begränsad ekonomisk varaktighet än tidigare (jfr SkU 1980/81:25 s. 118). Värdeminskningssavdrag bör därför få beräknas på ett reducerat underlag, dvs. på hela anskaffningsvärdet. I övrigt anser jag inte att det finns skäl att göra några justeringar i reglerna om markanläggningar. Avskrivningsreglerna för markanläggningar finns i anvisningspunkterna 7 och 15 till 23 § KL.

Nuvarande system med investeringsfonder är – bortsett från ränteförluster på spärkkontomedel i riksbanken – likvärdigt med omedelbar avskrivning av hela anskaffningsutgiften för en investering. Detta är en extrem form för accelererad avskrivning som kraftigt förbättrar utfallet av en investeringskalkyl. Ett frisläpp av fonden innebär också ett betydande likviditetstillskott.

Ur såväl lönsamhets- som likviditetssynvinkel har fondsystemet haft vissa positiva effekter. Dessa överväger dock inte nackdelarna av den högre skattesats som krävs vid fondsystemet vid ett givet krav på skatteintäkter från bolagssektorn. URF har undersökt om det inom ramen för det nya, basbreddade systemet finns utrymme att ta till vara en del av effekterna av ett fondsystem. Att behålla lönsamhetsfördelen i form av accelererad avskrivning utöver den som ligger i de reguljära avskrivningsreglerna för inventarier förkastas dock av neutralitetsskäl. URF föreslår i stället – vid sidan av de generella avskrivningsreglerna – ett system med nuvärdeavskrivning kompletterat med s. k. periodiseringsfonder.

Innan jag går in på skälen för mitt ställningstagande lämnar jag en närmare redogörelse för förslaget.

Nuvärdeavskrivning – eller snarare nuvärdeavdrag – utgör en form av partiell direktavskrivning. En viss procentandel av anskaffningsutgiften får dras av omedelbart. Tillgången anses därefter sakna skattemässigt restvärde. Den procentandel som skall tillämpas bestäms genom en diskontering av de framtida avskrivningarna med en viss ränta.

URF begränsar alternativet med nuvärdeavskrivning till andra inventarier än skepp och luftfartyg och föreslår att diskonteringen skall avse de skattemässiga avskrivningarna och att nuvärdeavdraget bestäms till 84 % av inventarietsvärdet. Företaget får för varje nyanskaffat inventarium utan begränsningar välja om värdeminskningens avdrag skall beräknas enligt de reguljära reglerna eller enligt nuvärdeavdragmetoden.

För att begränsa möjligheterna till skatteplanering tillåts inte nuvärdeavskrivning med vissa undantag i de fall inventarierna hyrs ut – leasing.

Nuvärdeavdraget är bestämt så att valet mellan de reguljära reglerna och nuvärdeavskrivning – vid "normalinflation" vid en given realränta – i princip är skattemässigt likvärdigt för företaget. Detta förutsätter emellertid att företaget redovisar sådan vinst att nuvärdeavdraget i sin helhet kan utnyttjas det år avdraget görs. Överstiger nuvärdeavdraget årets skattepliktiga vinst – före avdraget – uppkommer ett underskott som ger en skatteeffekt först det år underskottet kan utnyttjas. För att systemet med nuvärdeavskrivning skall få den avsedda effekten föreslår URF att det kompletteras med periodiseringsfonder.

Ett företag föreslås få göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond med högst hälften av den redovisade vinsten före skatt och survavsättning. Fondavsättningen minskar årets beskattningsbara vinst. En förutsättning för avdrag är att en inbetalning görs till räntelöst spärkonto. För att hindra att företagen rutinmässigt gör avsättning till periodiseringsfond i stället för att betala skatt föreslås inbetalningskvoten vara något högre än bolagsskattesatsen eller 33 1/3 %. Det innebär att avdrag kan medges med tre gånger det

inbetalade beloppet.

Den skattemässiga effekten av ett uttag från kontot är att motsvarande del av fonden – tre gånger uttagsbeloppet – återförs till beskattning. URF föreslår att en intäkt om 20 % av det återförda beloppet tas ut om uttaget inte görs i samband med en nuvärdeavskrivning. Periodiseringsfonden föreslås också återföras – med tillägg – vid överlåtelse av kontomedel, likvidation, konkurs m. m.

För att motverka handel med periodiseringsfonderna föreslås fonden återföras till beskattning – med tillägg – i de fall det bestämmande inflytandet över företaget förvärvats av någon som inte hade ett sådant inflytande vid avsättningstillfället. Detta nödvändiggör i sin tur en dispensmöjlighet.

URF anger tre skäl för nuvärdeavskrivning. Förräntningskravet på investeringar blir oberoende av företagets förväntningar om den framtida inflationen. Vidare anses den ge positiva effekter på företagets risktagande och på företagets likviditet.

För egen del vill jag anföra följande. Skattebelastningen på investeringar i maskiner och byggnader är på ett komplicerat sätt beroende av den inflationstakt som investeraren förväntar sig skall råda under investeringens livslängd. Skattebelastningen stiger med ökande inflation genom att de framtida skattemässiga avskrivningarnas realvärde urholkas. Vid hög inflation är den nominella räntan med vilken företaget diskonterar värdet av framtida avskrivningar högre än vid låg inflation. Detta ger ett med inflationen sjunkande nuvärde hos avskrivningarna. Urholkningen av avskrivningarnas värde innebär i sin tur att företagets nettokostnad för en investering – anskaffningsutgiften reducerad med det skattemässiga värdet av avskrivningar – stiger med inflationen. Detta driver upp förräntningskravet – kapitalkostnaden.

Vad som nu sagts gäller för investeringar som finansieras med eget kapital. Vid länefinansiering motverkas urholkningen av rätten till avdrag för med inflationen stigande nominella räntor. Denna motverkande kraft är så stark att – de reala – förräntningskraven på investeringar sjunker med stigande inflation.

Vid egenfinansierade investeringar ger nuvärdeavskrivning förräntningskrav som är oberoende av inflationstakten. Detta beror på att metoden eliminerar inflationens urholkande inverkan på värdet av framtida avskrivningar. Detta resultat gäller oavsett vilken nivå som väljs på nuvärdeavskrivningen. Däremot spelar den valda nivån en roll för om utfallet blir förmånligare ur incitamentssynpunkt än de reguljära reglerna.

Vid länefinansiering varierar förräntningskraven negativt med inflationstakten vid en given realränta. Detsamma gäller vid tillämpning av de reguljära reglerna. Denna negativa inflationskänslighet är dock mer markerad vid nuvärdeavskrivning än vid reguljära avskrivningar. Detta beror på att det ökande skattemässiga värdet av fulla ränteavdrag inte motverkas av någon urholkning av avskrivningarnas värde. Nuvärdeavskrivning förstärker såväl subventioneringen av länefinansierade investeringar vid hög inflation som den negativa inflationskänsligheten.

Sammanfattningsvis kan nuvärdeavskrivning reducera effekten av infla-

tion vid finansiering med eget kapital. Motsvarande gäller emellertid vid finansiering med lånat kapital, vilket försvagar detta skäl för nuvärdeavskrivning.

Ett system med nuvärdeavskrivningar sänker förräntningskraven på investeringar vid hög inflation jämfört med dagens 30-regel - under förutsättning att nivån sätts tillräckligt högt. Stora svarigheter föreligger dock att bestämma en från allmän synpunkt lämplig nivå. Nuvärdeavskrivning enligt URF:s förslag med en fast nivå på 84 % är vald för att ge balans mellan nuvärdeavskrivning och ordinära avskrivningar med utgångspunkt från en viss räntesats. Vid en högre räntesats blir nuvärdeavskrivning mer förmånlig vilket rubbar balansen. Ur stabiliseringssynpunkt är det olämpligt att en högre ränta i detta avseende ger incitament till ökade investeringar.

Det finns också en förlustrisk förknippad med nuvärdeavskrivning. I och med att det skattemässiga restvärdet är noll träffas försäljningsintäkten vid en förtida försäljning i princip av full beskattning. Om investeringen visar sig vara en felsatsning och tillgången säljs leder nuvärdeavskrivningen till en skatteskärpning. Metoden ger alltså en inläsningseffekt. Generellt sett är förlusterna vid nuvärdeavskrivning klart större vid investeringar i byggnader än i maskiner. Bl. a. detta har föranlett URF att undanta byggnader från metodens tillämpning.

Likviditetens betydelse som en viktig faktor för att bestämma företagens investeringar torde allmänt sett ha minskat i takt med avregleringen av kapitalmarknaden. I princip är det i dag möjligt att till en given kostnad låna upp de belopp som är erforderliga för finansiering. Till bilden hör att likviditetseffekten av det föreslagna systemet är relativt begränsad. I förhållande till metoden med räknenskapsenlig avskrivning och med beaktande av bortfallet av survunderlag kan likviditetseffekten beräknas till ca 10 % av anskaffningsutgiften för det nuvärdeavskrivna inventariet.

I den allmänna diskussionen har det hävdats att det av psykologiska skäl finns ett behov för företagen att kunna använda internt genererade medel för särskilt riskfyllda projekt. Trots avregleringen av kapitalmarknaden kan det också finnas projekt som inte är möjliga att underkasta en marknadsprövning från långivare och aktieägare. För sadana projekt är det nödvändigt att ställa lägre förräntningskrav än marknaden. Ett lägre förräntningskrav på investeringsprojekt än det marknaden ställer innebär definitionsmässigt en inläsning av kapital i befintliga företag. Metoden med nuvärdeavskrivning förefaller därmed stå i strid med kravet att eliminera inläsning.

Av det anförda framgår att nuvärdeavskrivning bör kunna ge positiva effekter genom att göra förräntningskravet oberoende av inflationsförväntningar. Det är emellertid enligt min bedömning osäkert om metoden skulle ge några mer påtagligt positiva effekter på företagets risktagande och likviditet.

Ett system med nuvärdeavskrivning och periodiseringsfonder skulle utgöra ett komplicerande inslag i beskattningen för såväl företag som skattemyndigheter. Systemet skulle även innebära nackdelar i form av redovisningsproblem och svarigheter för externa bedömare att värdera företag, särskilt i ett internationellt perspektiv.

Ur samhällselig synpunkt skulle förslaget kunna ge negativa effekter ge-

nom att utgöra ett incitament till skatteplanering. RSV är starkt kritiskt och anser URF:s spärregler för såväl nuvärdeavskrivning och periodiseringsfond otillräckliga. Mitt förslag till sänkt skattesats för företagen kan visserligen sägas utgöra en återhållande faktor men en inte i sig tillräcklig åtgärd mot skatteplanering.

Även riksbanken ger uttryck för farhågor för en skatteundandragande handel med periodiseringsfonder. Mot bakgrund av den skatteplaneringsverksamhet som riktar sig mot investeringsfonderna och även den rent brottsliga verksamhet som på senare tid kommit i dagen beträffande fondsystemet ser jag mycket allvarligt på dessa farhågor.

De nu påtalade bristerna i förslaget har inte kunnat lösas inom ramen för den beredning av lagstiftningsärendet som skett inom finansdepartementet. Mot bakgrund av de förtjänster som förslaget trots allt rymmer bör ett system med nuvärdeavskrivning och periodiseringsfonder bli föremål för fortsatt övervägande i syfte att om möjligt undanröja de tidigare nämnda bristerna.

## 8.5 Inkomstberäkning och förvärvskällor

**Mitt förslag:** All beskattning i aktiebolag m. fl. juridiska personer skall ske i ett enda inkomstslag – näringsverksamhet. Beskattningen i inkomstslaget skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. Ingen uppdelning görs på olika förvärvskällor. Underskott i förvärvskällan får dras av vid beräkningen av inkomst av förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Inkomst på grund av avyttring av aktier och aktieanknutna finansiella instrument beräknas för sig. Avdrag för underskott får göras vid motsvarande beräkning närmast följande beskattningsår. Begränsningarna i rätten att kvitta underskott av rederi-rörelse och luftfartsrörelse respektive underskott av verksamhet i utlandet avskaffas.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt med undantag för utformningen av särreglerna för avyttring av finansiella instrument.

**Remissinstanserna:** Förslaget har inte mötts av någon kritik.

**Skälen för mitt förslag:** Den som bedriver näringsverksamhet – näringsidkare – är bokföringskyldig enligt BFL. Med en näringsidkare avses enligt förarbetena till BFL ”var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art”. Ett aktiebolag är alltid bokföringskyldigt även om det inte bedriver näringsverksamhet.

Det finns ingen direkt koppling mellan reglerna om bokföringskyldighet och skattereglerna. För en viss verksamhet kan bokföringskyldighet föreligga enligt BFL trots att inkomsten av verksamheten inte skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

För att en inkomst skall vara skattepliktig skall den kunna hänföras till något av de sex inkomstslag som anges i 17 § KL. Inkomstslagen är jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet

och kapital. Ett aktiebolag kan ha inkomster av alla dessa inkomstslag utom tjänst.

I alla inkomstslag utom tjänst kan beskattning ske i flera förvärvskällor. Ett aktiebolag kan exempelvis ha två rörelsegrenar som är så artskilda att de beskattas som olika förvärvskällor. Uppdelningen i förvärvskällor var viktig så länge bolagen beskattades kommunalt men saknar numera i stort sett betydelse för aktiebolagens del.

Mellan inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet – konventionellt beskattad – och rörelse finns vissa skillnader vad gäller de materiella reglerna. Behovet av särregler är emellertid inte så stort att det motiverar att uppdelningen på inkomstslag behålls. Har ett aktiebolag i dag inkomst i mer än ett av dessa inkomstslag bör inkomsterna i fortsättningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattningen i detta inkomstslag bör ske enligt bokföringsmässiga grunder.

Frågan är därefter om det för aktiebolagens del finns behov av att redovisa kapitalinkomster och reavinster i ett särskilt inkomstslag. Ett aktiebolag beskattas enligt bokföringsmässiga grunder för rörelseinkomsten och enligt kontantprincipen för kapitalinkomster och reavinster. För bolag med brutet räkenskapsår är det en komplikation att rörelseinkomsterna beskattas per räkenskapsår men kapitalinkomster och reavinster per kalenderår. Det är angeläget att försöka undvika sådana komplikationer. All beskattning i ett aktiebolag bör därför ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Ett aktiebolag som bedriver såväl en traditionell rörelse som förvaltning av kapital skall alltså – liksom ett aktiebolag som enbart bedriver kapitalförvaltning – beskattas enbart för inkomst av näringsverksamhet.

I utredningen diskuteras behovet av särskilda inkomstberäkningsregler samt frågan om en uppdelning i flera förvärvskällor inom inkomstslaget näringsverksamhet. Fysiska personer och andra aktiebolag än börsbolag kan inte fritt kvitta underskott av rederirörelse och luftfartsrörelse mot annan inkomst. Det som motiverat begränsningsregeln är i första hand möjligheten att – t. o. m. redan på kontraktstadiet – skattemässigt skriva av fartyg och luftfartyg i väsentligt snabbare takt än som svarar mot den faktiska värdenedgången. Rätten till kontraktavskrivning har nyligen slopats (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1023). Därmed föreligger inte längre samma behov att behålla begränsningsregeln vad gäller rederi- och luftfartsrörelse. Förslaget godtas av remissinstanserna.

Begränsningen i möjligheterna att kvitta underskott av fastighet och rörelse i utlandet föreslås också avskaffad av URF. Regeln har motiverats av kontrollskäl. Enligt utredningen ligger det i sakens natur att avdrag för uppgivna kostnader kan vägras om det finns brister i verifikationsmaterialet. RSV har förordat att kvittningsförbudet behålls för de fall det inte finns en överenskommelse mellan Sverige och annat land om undvikande av dubbelbeskattning.

För egen del vill jag anföra följande. I prop. 1985/86:131 om den skattemässiga behandlingen av kostnader vid viss verksamhet i utlandet redovisades (s. 13) att Sverige genom ett omfattande internationellt samarbete har försökt komma till rätta med de kontrollproblem som uppstår då verksamhet



bedrivs utomlands. De framsteg på detta område som gjorts under senare år, främst tillkomsten av flera dubbelbeskattningsavtal och Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (se prop. 1989/90:14), kommer på sikt att medföra väsentligt ökade möjligheter att kontrollera utlandsverksamhet. Det finns därför enligt min mening inte längre tillräckliga skäl att behålla denna begränsningsregel. Av detta följer att den till denna regel kopplade dispensregeln i punkt 21 av anvisningarna till 29 § KL också slopas.

I nuvarande system gäller vidare en begränsning för reaförluster. Reaförluster får kvittas bara mot reavinster. Regeln gäller lika för fysiska personer och aktiebolag. Särskilt i fråga om vinster och förluster på aktier och andra finansiella instrument finns det skäl som talar för att ha likartade regler för båda kategorierna skattskyldiga.

URF föreslår att den portföljmetod för beskattning vid försäljning av marknadsnoterade aktier som RINK utarbetat bör tillämpas också inom bolagssektorn för företagens innehav av kapitalplaceringsaktier.

Som tidigare redovisats bör portföljmetoden inte genomföras (avsnitt 6.5). Aktievinstberäkningen bör i stället ske enligt genomsnittsmetoden. En fördel med portföljmetoden var att det inte skulle bli möjligt att skjuta upp beskattningen genom att realisera förlustaktier och behålla aktier som stigit i värde. För reaförluster i hushållssektorn föreslås nu att avdragsrätten begränsas till 70 % utom vid kvittning mot reavinster på samma slag av egendom med vissa undantag.

En konsekvens av att portföljmetoden inte införs bör även för bolagssektorns del vara att begränsa möjligheterna att kvitta förluster vid avyttring av kapitalplaceringsaktier. Även andra typer av aktieanknutna finansiella instrument som innehas i kapitalplaceringssyfte bör behandlas på samma sätt. Inkomst på grund av avyttring av detta slag av finansiella instrument bör därför beräknas för sig. Undantag från en inskränkning i kvittningsrätten mot andra inkomster av näringsverksamheten bör göras för innehav som betingas av näringsverksamheten.

Särskilda regler i fråga om en begränsning i rätten till kvittning förutsätter dock inte att innehavet klassificeras som en särskild förvärvskälla. Det gör heller knappast den omständigheten att vissa verksamheter – t. ex. försäkringsrörelse – beskattas enligt delvis schablonartade regler. Sådana avvikelser bör kunna hanteras inom ramen för en och samma förvärvskälla. Inkomstslaget näringsverksamhet bör därför utgöra en förvärvskälla.

Företagsbeskattningen bygger för närvarande till stor del på bokföringen. Viktiga undantag föreligger dock. Avyttringar av fastigheter och aktier m. m. som utgör anläggningstillgångar behandlas således enligt reavinstreglerna, som inte är baserade på bokföringen. I det nya systemet kommer avyttringar av tillgångar av detta slag att behandlas i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstberäkningen kommer dock att ske enligt reavinstreglerna för inkomstslaget kapital. En konsekvens härav är att behandlingen i bokföringen av tillgångar av det aktuella slaget även i det nya systemet kommer att sakna betydelse för beskattningen.

I nuvarande system får i regel underskott i en förvärvskälla kvittas mot

överskott i annan förvärvskälla samma år. Uppkommer underskott avseende hela deklarationen får förlusten i stället sparas för att utnyttjas mot inkomster under senare år. Aktiebolag och ekonomiska föreningar kan få utnyttja en skattemässig förlust under en följande tioårsperiod.

Behovet av förlustutjämning ökar allmänt sett i ett basbreddat system. Detta i kombination med att K-surv i vissa fall inte kan ersätta en möjlighet att kvitta förluster mot tidigare års vinster talar för att den nuvarande perioden för förlustutjämning förlängs. Den ekonomiskt riktiga kvittningsperioden är företagets livslängd. Den tidsbegränsning som nu gäller bör därför tas bort.

Enligt min mening bör den enklaste tekniken för förlustutjämning i det föreslagna systemet vara att underskott i förvärvskällan får dras av vid beräkningen av inkomst av förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Visar förvärvskällan underskott under flera beskattningsår i följd ackumuleras underskotten. Om underskott uppkommer då inkomst beräknas vid avyttring av aktier och aktieanknutna finansiella instrument bör motsvarande metod användas.

Förslaget innebär att ett underskott för ett beskattningsår – till skillnad från i dag – kommer att ingå som en post vid beräkningen av förvärvskällans inkomst närmast följande beskattningsår. Det ter sig naturligt att underskottets storlek skall beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår som förvärvskällan resulterade i underskott. Då uppkommer bl.a. den fördelen att, när det är påkallat, förvärvskällan blir föremål för en närmare granskning vid den årliga taxeringen på samma sätt som förvärvskällor som visar överskott. En sådan lösning ryms också inom det nya taxeringsförfarandet som har föreslagits i prop. 1989/90:74.

När rätten till förlustutjämning infördes ansågs det nödvändigt att i största möjliga utsträckning förhindra att den skulle missbrukas. Reglerna skulle vara sådana att bolag och föreningar utan andra "värden" än en skattemässig rätt till förlustavdrag skulle hindras från att bli föremål för handel. Därför föreslogs att förlustavdrag inte skulle få utnyttjas fritt efter ägarskiften.

Reglerna om förlustutjämning finns i lagen (1960:63) om förlustavdrag. Förlustavdragsreglerna innehåller flera spärregler (jfr SOU 1989:34 s. 258 ff.). Särskilda regler finns för fåmansföretag. Den s.k. skalbolagsregeln tar sikte på flermansägda bolag utan egentlig verksamhet eller reella tillgångar. Ytterligare två spärregler finns. URF inledde ett arbete med att konstruera en generell spärregel för såväl fåmans- som flermansföretag. Arbetet inriktades på att skärpa skalbolagsregeln. Bl.a. diskuterades om en ny skalbolagsregel skulle kunna omfatta även fåmansföretagen. På grund av tidsbrist hann kommittén inte utarbeta några förslag till lagändringar.

Enligt min bedömning behövs särskilda spärregler även i det nya systemet. Det har under det fortsatta lagstiftningsarbetet inte funnits utrymme att vidarebearbeta URF:s redovisade underlag. Spärregler som i dag finns i förlustavdragslagen bör därför inarbetas i SIL.

De lagändringar som mitt förslag föranleder har placerats i 21–24 §§ KL., 1 § 3 mom., 2 § 5 mom. och 14–16 mom. SIL.

**Mitt förslag:** Reglerna om återanskaffningsfond för fastighet, särskild fartygsfond och särskild nyanskaffningsfond slopas. Nuvarande eldsvädefonder ersätts med ersättningsfonder. Dessa får användas inte enbart då skattepliktig ersättning erhållits för egendom som skadats genom brand eller annan olyckshändelse utan också i vissa tvångssituationer och liknande.

**URF:s förslag:** Överensstämmer i princip med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget tillstyrks i huvudsak. Från några näringslivsorganisationer förordas att någon form av återanskaffningsfond för fastighet skall finnas även i det nya systemet. Bl.a. *Sveriges Fiskares Riksförbund* och *Sveriges Redareförening* motsätter sig a sin sida att fartygsfonderna avskaffas.

**Skälen för mitt förslag:** I dagens skattesystem har företagen möjlighet att göra avsättningar till olika typer av fonder vid sidan av de allmänna investeringsfonderna. Syftet med dessa fonder är att göra det möjligt för företaget att undvika ett besvärande skatteuttag om vissa tillgångar realiserats och återinvestering därefter sker i samma slag av tillgångar.

De olika fondlagarna bygger i huvudsak på samma teknik. Den skattepliktiga vinst som uppkommer när en viss tillgång realiserats får sättas av till en särskild fond. För att avsättningen skall vara avdragsgill krävs i vissa fall (vad gäller återanskaffningsfond för fastighet och särskild fartygsfond) att den skattskyldige genom en garantiförbindelse lämnar säkerhet för den skatt som belöper på vinsten. Fonden skall tas i anspråk för investeringar i samma slags tillgångar inom tre år. Tidsrymden kan efter dispens förlängas med tre år. När fonden tas i anspråk för en viss tillgång reduceras tillgångens avskrivningsunderlag.

Har en rörelsefastighet avyttrats får ett belopp motsvarande den skattepliktiga reavinsten sättas av till återanskaffningsfond för fastighet. Bestämmelser om detta finns i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet. Fonden skall tas i anspråk för byggnadsinvesteringar i rörelsen.

På motsvarande sätt kan enligt bestämmelserna i lagen (1954:40) om särskild fartygsfond vinsten vid avyttring av ett fartyg eller luftfartyg sättas av till en särskild fond.

Enligt lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond kan ett företag som avyttrar hela sin rörelse eller del av den efter tillstånd av regeringen få avdrag för avsättning till särskild nyanskaffningsfond. Tillstånd förutsätter bl. a. att det är fråga om en strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt. Fonden skall tas i anspråk för investeringar i den återstående verksamheten eller i en ny verksamhet.

Lagen (1981:296) om eldsvädefonder. EFL ersatte 1959 års förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar. Avsättning till eldsvädefond kan göras av ett företag som bedriver rörelse.

jordbruk eller (konventionellt beskattad) annan fastighet och som i samband med brand eller annan olyckshändelse fått ersättning för inventarier, byggnader, markanläggningar eller lager. En eldsvådefond finns för vart och ett av tillgångslagen. Fonden skall tas i anspråk för investeringar i den typ av tillgångar som fonden är avsedd för.

En annan teknik att skjuta upp beskattningen är den som används i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Uppskovet innebär att reavinsten för en avyttrad fastighet beskattas först när en fastighet som anskaffats i stället för den avyttrade fastigheten (ersättningsfastighet) i sin tur avyttras. Anskaffningen skall ske inom fyra år. Tidsrymden kan förlängas med tre år. Reavinsten för den avyttrade fastigheten (uppskovsbeloppet) beskattas genom att beloppet beaktas vid beräkningen av reavinst (eller reaförlust) vid avyttringen av ersättningsfastigheten.

Uppskov med beskattningen kan medges både vid tvångsmässiga avyttringar och i vissa fall av frivilliga avyttringar. Uppskov på grund av tvångsmässig avyttring kan avse alla typer av fastigheter och ägargrupper. I begreppet tvångsavyttring inbegrips i första hand olika former av mer eller mindre tvångsmässiga övertaganden av eller förfoganden över en fastighet (expropriation m. m.).

För egen del vill jag anföra följande. Med den inriktning av företagsbeskattningen som nu föreslas är det angeläget att begränsa förekomsten av skattekrediter och komplicerande inslag som de olika uppskovsinstituten medför. Samtidigt måste hänsyn tas till den risk för inläsnings effekter som ett slopande av uppskovsmöjligheten kan medföra.

Med en skattesats för aktiebolag på 30 % bör risken för inläsning vid avyttring av tillgångar bli relativt begränsad. I praktiken kommer den effektiva skattesatsen på nominell vinst att bli mindre än 30 % genom att den realiserade vinsten ökar företagets survunderlag. Vid full avsättning till K-surv på (den beskattade) reavinsten sjunker den effektiva skatten till ca 23 %. Det är värt att notera att så blir fallet även om den försalda tillgången inte omedelbart ersätts. Det ökade survunderlaget utgörs i detta fall typiskt sett av en monetär tillgång (kassa, bankmedel).

K-surv kommer alltså delvis att fylla samma funktion som de fonder som finns i dag. Det finns mot denna bakgrund inte tillräckliga skäl att behålla reglerna om fartygsfonder, särskilda nyanskaffningsfonder och återanskaffningsfonder för fastighet. Dessa fonder bör alltså slopas.

Eldsvådefonderna har en speciell karaktär. Det typiska för eldsvådefonderna är att avsättningen görs i en force majeure situation. I likhet med URF anser jag att det även i det nya systemet bör finnas en möjlighet att skjuta upp beskattningen i sådana extraordinära fall.

Fonderna bör vidare kunna användas även av företag som av tvång eller liknande måste avyttra sin fastighet. Vissa av de fall som nu omfattas av UppskL bör därför arbetas in i den nya lagen. Det gäller avyttringar vid (eller under hot av) expropriation e.d., avyttringar som utgör led i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering, avyttringar som föranleds av att fastigheten inte längre kan bebos på grund av flygbuller samt fall där reavinsten föranletts av en inskränkning i förfoganderätten till fastighe-

ten enligt t. ex. naturvårdslagen (1964:822). Däremot bör avsättning inte medges generellt vid alla typer av fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, och inte heller vid frivilliga upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt på obegränsad tid.

Eldsvådefonder bör även kunna användas av enskilda näringsidkare. Vinst vid avyttring av fysisk persons näringsfastighet utgör inkomst av kapital. För att göra det möjligt för en fysisk person att avsätta till fond även i expropriationsfallen har i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL införts en bestämmelse om expropriationsersättning och liknande. Sådan ersättning utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Med hänsyn till det utvidgade tillämpningsområdet är det lämpligt att fonderna i fortsättningen benämns ersättningsfonder. Mitt förslag innebär att det kommer att finnas en ersättningsfond för inventarier, en för byggnader och markanläggningar, en för mark samt en för lager av djur i jordbruk och renkötsel. Med hänsyn till att lagernedskrivningen avskaffas för annat lager finns det inte tillräckliga skäl att ha en särskild fond för lagertillgångar i allmänhet.

De olika ersättningsfonderna bör – på samma sätt som dagens eldsvådefonder – användas för samma typ av tillgång som avsättningen avsett. En ersättningsfond för inventarier bör alltså inte få användas för investering i en byggnad eftersom avskrivningstiden för byggnader är väsentligt längre än för inventarier. Ett undantag från huvudregeln bör emellertid kunna göras i det motsatta fallet. En ersättningsfond för byggnader och markanläggningar bör alltså kunna användas för investeringar i inventarier. Ett annat undantag bör göras i fråga om nedskrivning av djurlager. Såväl en ersättningsfond för inventarier som en ersättningsfond för byggnader och markanläggningar bör få användas för sådan nedskrivning.

Reglerna om ersättningsfonder bör tas in i en särskild lag.

## 8.7 Koncernbeskattning m. m.

### 8.7.1 Kedjebeskattningen

**Mitt förslag:** Inga grundläggande förändringar av kedjebeskattningsreglerna görs. Utdelning på näringsbetingade aktier bör liksom nu inte träffas av skatt medan utdelning på andra aktier bör beskattas. Utdelning på aktier som utgör omsättningstillgångar blir även i fortsättningen skattepliktig. Frågan om skattefrihet för utdelning för företag som bedriver bankrörelse m. m. och skadeförsäkringsrörelse skall i fortsättningen följa de allmänna reglerna om skattefrihet på näringsbetingade aktier. Reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier utvidgas till att gälla också utdelningar som tillfaller ömsesidiga skadeförsäkringsföretag och sparbanks.

**URF:s förslag:** Överesstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget till ändrade regler bemöts positivt eller lämnas utan erinran. De kritiska synpunkter som framförs gäller främst bibehållanden skatteplikt för utdelning på omsättningsaktier. Bl. a. *Näringslivets skatte-delegation* och *Sveriges advokatsamfund* anser att det inte finns skäl att behålla skatteplikten.

**Skälen för mitt förslag:** Ekonomisk dubbelbeskattning innebär att beskattning sker i både företagsledet och ägarledet. Skatt kan också tas ut flera gånger inom företagsektorn innan utdelningen beskattas hos den slutlige ägaren. I sådana fall talar man om kedjebeskattning.

Kedjebeskattning gäller inte generellt (7 § 8 mom. SIL). Det har ansetts rimligt att inte beskatta ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som tar emot utdelning om aktieinnehavet utgör ett alternativ till den verksamhet som företaget självt bedriver – vad som i det följande sägs om aktier gäller också andelar. Skattefrihet för utdelningen har däremot inte ansetts motive-rad om innehavet har karaktär av ren kapitalplacering.

Mellan de två ytterlighetsfallen finns fall där anknytningen mellan verksamheten i ägarföretaget och det utdelande företaget är svagare. I det nuvarande systemet har gränsen för skattefrihet schablonmässigt satts vid ett innehav motsvarande 25 % av röstetalet i det utdelande företaget. Utdelningen kan dock bli skattefri även vid lägre röstetal. En förutsättning för skattefrihet är då att "det görs sannolikt att innehavet av aktien... betingas av jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära." Är utdelningen skattefri enligt dessa bestämmelser brukar man tala om rörelsebetingade aktier. En lämpligare benämning på sådana aktier är – framför allt efter en hopslagning av inkomstslagen – näringsbetingade aktier.

Införandet av nya bolagsskatte regler motiverar i sig inte några grundläggande ändringar av kedjebeskattningsreglerna. Utdelning på näringsbetingade aktier bör således inte träffas av skatt medan utdelning på andra aktier bör beskattas. Gränsen mellan de båda kategorierna av aktier bör dras på samma sätt som för närvarande.

Gällande regler om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier innefattar inte aktier som i skattehänseende utgör omsättningstillgångar. Utdelning på sådana aktier är alltid skattepliktig. Det innebär bl. a. att ett företag som bedriver t. ex. byggnadsrörelse är skattskyldigt för utdelning på aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag så snart någon fastighet skulle ha behandlats som omsättningstillgång om den ägts direkt av moderföretaget. Skattefria reavinst i dotterbolaget kan alltså inte delas ut utan beskattning. Klassificeringen av aktierna som omsättningstillgångar gör samtidigt att aktierna kan ligga till grund för en skattemässig konsolidering i byggnadsföretaget. Även ett värdepappershandlande företag som förvärvar 25 % eller mer av röstetalet i ett aktiebolag beskattas alltså för utdelning från bolaget.

Det kan i och för sig diskuteras om det i det nya bolagsskattesystemet finns anledning att i alla lägen beskatta utdelning på omsättningsaktier. I det nya systemet har distinktionen mellan omsättningstillgångar och anläggningstill-

gångar mindre betydelse än tidigare genom att nedskrivning som konsolideringsmöjlighet tas bort och reavinstbeskattning fortsättningsvis sker i näringsverksamheten (jfr avsnitt 8.3 och 8.5). Mot detta står att det framstår som naturligt att beskatta hela handelslagret enhetligt oavsett storleken av aktieinnehavet i individuella bolag. Till bilden hör också att beskattningen av utdelningen motsvaras av en möjlighet att skriva ned värdet på aktierna om detta värde – till följd av utdelningen eller av annat skäl – sjunker under anskaffningsvärdet (jfr dock punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL, nuvarande punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL). I likhet med URF anser jag att övervägande skäl talar för att behålla principen om skatteplikt för utdelning på aktier som utgör omsättningstillgångar. För byggnadsföretagens del innebär bibehållandet av de s.k. byggsmittereqlerna (avsnitt 8.8.4) inom bolagssektorn att ett byggnadsrörelsedrivande moderbolag även fortsättningsvis är skattskyldigt för utdelning från fastighetsförvaltande dotterbolag.

Även för s. k. förvaltningsföretag och investmentföretag finns regler som eliminerar kedjebeskattning. Jag behandlar dem i senare avsnitt (8.7.3 resp. 8.8.1).

De nu gällande reglerna om skattefrihet för utdelning på rörelsebetingade aktier gäller inte för företag som bedriver bank – eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse – eller som bedriver sådan rörelse vid sidan av annan verksamhet. För sådana företag är utdelning på aktier som innehas som ett led i organisationen av företagets verksamhet skattefri. Den verksamhet till vilken aktierna "hör" får inte avse förvaltning av fastighet, värdepapper m. m. I fråga om företag som bedriver försäkringsrörelse krävs för skattefrihet att det är fråga om skadeförsäkringsrörelse i aktiebolagsform och att aktierna innehas som ett led i organisationen av denna rörelse.

Särreglerna för företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse har ifrågasatts vid flera tillfällen. Kravet på organisatoriskt samband har i praxis inte ställs särskilt högt vid tillämpningen av särregeln för banker m.fl. (RÅ 1987 ref. 7). Det är t. o. m. tveksamt om man generellt kan säga att förutsättningarna för skattefrihet är större enligt regeln om näringsbetingade aktier än enligt särregeln.

Enligt URF finns det knappast något skäl att vid utdelningsbeskattningen behandla företag på olika sätt beroende på arten av deras verksamhet. Jag delar denna bedömning och föreslår därför att särregeln för banker m. fl. slopas liksom motsvarande regel för skadeförsäkringsbolag. I stället bör reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier tillämpas även på företag som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller skadeförsäkringsrörelse.

Som framgått gäller möjligheten att ta emot utdelning skattefritt endast aktiebolag och ekonomiska föreningar. Syftet med bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL har primärt varit att undanta vinster från kedjebeskattning. Detta talar för att rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier inte bör utvidgas till att gälla även ömsesidiga skadeförsäkringsföretag och sparbanker eftersom denna typ av företag saknar ägare. Å andra sidan förefaller det omotiverat att skattereglerna skall avhålla sådana företag från

att lägga vissa funktioner i ett dotterbolag eller från att samverka med andra i gemensamägda bolag.

I likhet med URF anser jag att det senare argumentet väger tyngre. Reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier bör därför utvidgas till att gälla också utdelning som tillfaller ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och sparbanker.

Bolagsbildning förekommer också i stiftelser och ideella föreningar. Beskattningen av stiftelser och ideella föreningar ses över i särskild ordning (dir. 1988:6, jfr avsnitt 8.9) och i det sammanhanget aktualiseras också utdelningsbeskattningen. Hypoteksinstitutens framtida organisation och verksamheter har utretts. Betänkandet (SOU 1989:103) Hypoteksinstitutet i framtiden har just remissbehandlats. Vilka regler som skall gälla för hypoteksinstitutens utdelningar får prövas när klarhet föreligger beträffande den framtida organisationen av hypoteksrörelsen. Jag tar därför inte ställning till frågan om det finns skäl att ytterligare utvidga kretsen av företag som skall kunna få ta emot skattefri utdelning.

Den vid remissbehandlingen väckta frågan om skattefrihet för livförsäkringsföretag för utdelning på näringsbetingade aktier behandlade jag i samband med mitt förslag om avkastningsskatt på pensionsmedel (avsnitt 6.10).

### 8.7.2 Koncernbidrag

**Mitt förslag:** Nuvarande regler behålls i allt väsentligt. Möjlighet införas att ge koncernbidrag i koncerner där moderföretaget är en sparbank. Koncernbidrag skall kunna ges även i de fall ett dotterföretag är en ekonomisk förening. Spärregeln för koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag avskaffas. I dagens system ställs vissa krav på såväl givarens som mottagarens verksamhet. Villkoret omformuleras så att varken givare eller mottagare får vara livförsäkringsföretag, schablonbeskattat bostadsföretag, förvaltningsföretag eller investmentföretag.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget bemöts positivt eller lämnas utan erinran.

**Skälen för mitt förslag:** Varje företag inom en koncern utgör ett särskilt skattesubjekt. Koncernen som sådan beskattas inte. På olika sätt tas dock hänsyn till koncernförhållandet. Det mest tydliga exemplet på detta är reglerna om öppna koncernbidrag.

Koncernbidrag innebär en renodlad vinstöverföring och resultatutjämning mellan två koncernföretag. I 2 § 3 mom. SIL anges de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att koncernbidrag skall få lämnas med skattemässig verkan. Moderföretaget skall vara ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Dotterföretaget skall vara ett aktiebolag. Den huvudsakliga verksamheten för båda företagen skall avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse. Ingetdera av företagen får vara förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom.



SIL. Vidare ställs ett antal ytterligare krav, bl. a. att en 90-procentig ägargemenskap förelegat mellan företagen under hela beskattningsåret.

Den allmänna omläggningen av bolagsbeskattningen föranleder inga principiella ändringar i koncernbidragsreglerna. I några hänseenden finns det dock anledning att justera reglerna.

Bestämmelserna om koncernbidrag innehåller spärregler för att hindra kringgående av kedjebeskattningsreglerna. Spärrarna blir aktuella att tillämpa om ett dotterföretag lämnar koncernbidrag till sitt moderföretag eller till ett systerbolag. En förutsättning för avdrag för koncernbidrag till moderföretaget är att detta företag skulle ha kunnat ta emot utdelning skattefritt från dotterföretaget. Koncernbidrag mellan systerföretag godtas om moderföretaget är ett förvaltningsföretag eller moderföretaget inte beskattas för utdelning från det företag som lämnar koncernbidraget eller är skattskyldigt för utdelning från det företag som tar emot koncernbidraget.

Mitt förslag att sparbanker inte skall beskattas för utdelning på näringsbetingade aktier (avsnitt 8.7.1) bör kompletteras med regler som gör det möjligt att ge koncernbidrag i koncerner där moderföretaget är en sparbank.

Det förekommer – om än inte särskilt ofta – att en ekonomisk förening är dotterföretag i en koncern. Innehavet av andelar i en sådan förening kan vara så koncentrerat att mer än 90 % av innehavet faller på en juridisk person (jfr SkU 1987/88:30 s.25). För närvarande gäller att koncernbidrag inte kan ges mellan företagen i en sådan koncern eftersom dotterföretaget inte är ett aktiebolag. Jag föreslår att den begränsningen slopas så att det blir möjligt att ge koncernbidrag även i de fall att dotterföretaget är en ekonomisk förening.

En annan spärregel gäller koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag. Bakgrunden till den regeln är att man velat förhindra att de begränsningar som gäller för löneuttag i fastighetsförvaltande företag kringgås. Spärregeln gör det omöjligt att via koncernbidrag föra över vinster från fastighetsförvaltningen till ett fåmansföretag som bedriver annan verksamhet.

Med de förslag jag nu lägger fram beträffande beskattning av lön och utdelning från fåmansföretag (avsnitt 6.8) ger det i princip inga skattemässiga fördelar att ta ut ett överskott från ett fastighetsförvaltande företag som lön i stället för som utdelning. De skäl som motiverat spärregeln gäller inte längre. Jag föreslår därför att spärregeln tas bort.

Ett av villkoren för att få tillämpa koncernbidragsreglerna är att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse. I det nya systemet bör villkoret i stället formuleras så att varken givare eller mottagare får vara (jfr avsnitt 6.10.) livförsäkringsföretag, schablonbeskattat bostadsföretag eller (jfr avsnitt 8.7.3 och 8.8.1) förvaltningsföretag eller investmentföretag.

**Mitt förslag:** Reglerna om när ett moderföretag i en koncern skall betraktas som förvaltningsföretag justeras. Enligt praxis skall ett moderföretag som utför gemensamma funktioner för rörelsedrivande koncernföretags räkning anses som rörelsedrivande. Förslaget innebär att man skall bortse från i vad mån någon "egen" verksamhet bedrivs i moderföretaget utan i stället se till förhållandena i hela koncernen. Detta innebär att man beaktar dotterbolagens verksamhet vid prövningen av om moderföretaget "uteslutande eller så gott som uteslutande" förvaltar värdepapper eller därmed likartad lös egendom.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget bemöts i huvudsak positivt eller lämnas utan erinran. *Sveriges advokatsamfund* anser inte att det finns något behov av ändrad gränsdragning och att nuvarande system ger företagen en välmotiverad valrätt. Ett par remissinstanser anser att det behövs preciseringar beträffande vilka kriterier som skall vara avgörande.

**Skälen för mitt förslag:** Med förvaltningsföretag avses i skattesammanhang ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (7 § 8 mom. tredje stycket SIL). En särform av förvaltningsföretag är investmentföretag. Skattereglerna för investmentföretag återkommer jag till senare (avsnitt 8.8.1).

För förvaltningsföretag tillämpas särskilda regler vid utdelningsbeskattningen. Utdelning som företaget har uppburit ett beskattningsår är inte skattepliktig i den mån den motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Förvaltningsföretag kan inte få Annellavdrag och inte heller ge eller ta emot koncernbidrag.

Även i det nya bolagsskattesystemet bör det finnas utrymme för en aktieförvaltning i bolagsform utan kedjebeskattnings effekter. Ett bolag som förvaltar poster i t. ex. börsaktier bör på samma villkor som i dag kunna vidareutdelna mottagen utdelning utan att utdelningen träffas av skatt i bolaget. Detta förutsätter att dagens regler om skattefrihet för vidareutdelad utdelning behålls. Förvaltningsföretag bör inte heller i det nya systemet kunna ge eller ta emot koncernbidrag, få Annellavdrag eller göra avsättning till surv.

I stort sett finns det – vid sidan av investmentföretagen – två typer av förvaltningsföretag. Det är för det första fråga om koncerner där innehavet av aktier i rörelsedrivande och fastighetsförvaltande dotterbolag har samlats i ett bolag. I den mån moderföretaget inte anses som rörelsedrivande beskattas företaget enligt reglerna för förvaltningsföretag. Det andra typfallet är det där privatpersoner eller andra väljer att lägga sina aktieinnehav i ett bolag och bolaget inte – vad gäller spridning av ägandet m. m. – uppfyller villkoren för att klassificeras som ett investmentföretag.

Till de nuvarande bestämmelserna om förvaltningsföretag är två dispensregler knutna. Enligt den ena kan RSV – nämnden för rättsärenden – medge

att ett företag som inte utgör ett förvaltningsföretag skall beskattas som ett sådant företag under förutsättning att verksamheten "till inte oväsentlig del" består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom. Ansökningar om dispens enligt denna regel är sällsynta. Den andra dispensregeln tar sikte på sådana moderföretag som ombesörjer vissa gemensamma funktioner för koncernens räkning. Regeln innebär att RSV kan medge att företaget inte skall behandlas som ett förvaltningsföretag. En sådan dispens innebär att moderföretaget utan krav på vidareutdelning kan ta emot utdelningar från dotterbolagen skattefritt. Dispensen innebär också att företaget även i andra avseenden – vad gäller Annellavdrag, koncernbidrag m. m. – behandlas som rörelsedrivande.

Tidigare förekom hos RSV ett stort antal ansökningar enligt den sist nämnda dispensregeln. Situationen förändrades emellertid genom rättsfallet RÅ 1986 ref. 72. Regeringsrätten konstaterade där att en sådan koncerngemensam verksamhet som utgör en förutsättning för bifall enligt den dispensregeln i sig konstituerar rörelse.

Det finns anledning att i det här sammanhanget överväga vissa justeringar i de nuvarande reglerna. Enligt den praxis som lagts fast genom 1986 års rättsfall skall ett moderföretag som utför gemensamma funktioner för koncernföretagens räkning anses som rörelsedrivande. Dessa funktioner kan vara mycket begränsade och kräver kanske inte mer än en enstaka anställd. Saknas å andra sidan dessa funktioner torde företaget beskattas som ett förvaltningsföretag. I det enskilda fallet kan klassificeringen som rörelsedrivande företag eller förvaltningsföretag ha mycket stora ekonomiska konsekvenser. Ett moderföretag som känner praxis anpassar sig därför så att de önskade skatteeffekterna kan uppnås. Normalt har moderföretaget inget att förlora på att bli beskattat som ett rörelsedrivande företag. Har företaget vid sidan av aktierna i dotterbolagen en större börsportfölj kan emellertid skattefriheten för vidareutdelad utdelning väga så tungt att företaget hellre väljer förvaltningsföretagsalternativet.

Jag delar URF:s bedömning att det från allmän synpunkt förefaller mer lämpligt att bortse från i vad mån någon "egen" verksamhet bedrivs i moderföretaget utan i stället se till förhållandena i hela koncernen. Den nuvarande valmöjligheten som i vissa fall kan föreligga mellan beskattning som förvaltningsföretag och rörelsedrivande företag är enligt min mening inte motiverad. Dotterbolagens verksamhet bör beaktas vid prövningen av om moderföretaget "uteslutande eller så gott som uteslutande" förvaltar värdepapper eller därmed likartad lös egendom. Bedriver dotterbolaget t. ex. industriell verksamhet av viss omfattning kommer företaget att beskattas enligt de regler som gällt om moderföretaget självt hade bedrivit verksamheten. Mitt förslag innebär i princip att moderföretag i koncerner regelmässigt kommer att beskattas enligt vanliga regler – och inte enligt reglerna för förvaltningsföretag – även om moderföretaget inte utför några koncerngemensamma funktioner.

Förslaget innebär att gränsdragningen mellan förvaltningsföretag och övriga företag kommer att göras på ett något annorlunda sätt än vad som nu är fallet. Ett par remissinstanser har efterlyst en precisering av de kriterier som

skall vara avgörande för gränsdragningen. Detta låter sig av naturliga skäl inte göras. Enligt min mening torde en precisering i praktiken dessutom inte behövas. Det bör knappast föranleda några svårigheter att avgörandet sker på koncernnivå i stället för som för närvarande på företagsnivå.

På grund av de nu föreslagna reglerna och förslaget till utvidgade möjligheterna att ge koncernbidrag (avsnitt 8.7.2) finns det inte längre anledning att dispensvägen ge ett företag rätt att inte behandlas som förvaltningsföretag. Den andra dispensregeln har tillämpats ytterst sällan. Båda dispensmöjligheterna bör därför slopas.

#### 8.7.4 Överlåtelse av egendom inom koncerner m. m.

**Mitt förslag:** Uppkommer förlust vid överlåtelse inom en koncern – eller mellan företag som står under gemensam ledning – av andra anläggningstillgångar än organisationsaktier och -andelar skall förlusten inte vara avdragsgill. Vid en följande extern avyttring skall beskattning ske som om företagen utgjort en skattskyldig. I fråga om organisationsaktier och -andelar skall liksom för närvarande uppskottsregeln gälla generellt. Avdragsrätten för avsättning till internvinstkonto slopas.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Endast ett fåtal remissinstanser berör förslaget. Bl. a. *Näringslivets skattedelegation* anser att internvinstkontona skall behållas och utvidgas till att omfatta även koncerninterna transaktioner inom landet. Man anser också att koncerninterna fastighetsöverlåtelse skall behandlas på samma sätt som överlåtelse av organisationsaktier.

**Skälen för mitt förslag:** I skatteförfattningarna finns bara ett fåtal bestämmelser som reglerar beskattningen vid överlåtelse av tillgångar mellan företag i samma koncern eller mellan företag som på annat sätt är närstående till varandra. Flera frågor har i stället fått lösas genom praxis.

Som framhålls av URF finns det i och för sig skäl för att en avyttring av lager eller andra rörelsetillgångar till underpris generellt bör utlösa en beskattning – uttagsbeskattning – hos överlåtaren. Praxis är emellertid på denna punkt generös. I stor utsträckning godtas att tillgångar vid företagsombildningar överförs från ett företag till ett annat till skattemässiga restvärden även om marknadsvärdena är betydligt högre. Vissa förutsättningar skall dock vara uppfyllda. Tillgångarna får inte föras ut ur bolagssektorn. Det får inte vara fråga om omsättningstillgångar som hos förvärvaren skiftar karaktär till anläggningstillgångar. Vidare förutsätts normalt att det finns en hög grad av ägargemenskap mellan de båda företagen. Det torde också förutsättas att vid en övergripande bedömning förfarandet inte – direkt eller indirekt – medför någon otillbörlig skatteförmån. Vid remissbehandlingen har önskemål framförts om en lagreglering av vissa omstruktureringsituationer. Ett sådant arbete faller emellertid utanför ramen för detta lagstiftningsprojekt.

Även egendom som för närvarande reavinstbeskattas – fastigheter, aktier m. m. – kan avyttras till underpris. Någon beskattning av "förtäckt reavinst" förekommer nämligen inte i det nuvarande systemet. I mitt förslag till nytt bolagsskattesystem finns ingen egendom som beskattas enligt särskilda reavinstregler utan reavinster beskattas i näringsverksamheten. De problem i den nuvarande koncernbeskattningen som hänger samman med reavinstreglerna faller delvis bort i det nya systemet. I lagrådsremissen föreslogs att en nuvarande regel i 2 § 4 mom. SIL om skatteeffekterna vid utdelning av fastigheter, aktier m. m. skulle tas bort. En sådan utdelning skulle enligt lagrådsremissen i fortsättningen komma att uttagsbeskattas hos det utdelande bolaget.

Lagrådet har ifrågasatt lämpligheten av utformningen av den förelagda uttagsbeskattningsregeln (punkt 1 tredje stycket till 22 § KL). Lagrådet framhåller att det i hittillsvarande praxis ansetts möjligt att medge undantag från principen om uttagsbeskattning i vissa omstruktureringsfall o.d. Enligt lagrådet är det angeläget att denna möjlighet finns kvar i det nya systemet. Lagrådet förordar att bestämmelsen kompletteras med en undantagsregel som gör det möjligt att underlåta uttagsbeskattning när särskilda skäl påkallar det.

Avsikten med den föreslagna regeln har inte varit att uttagsbeskattning undantagslöst skall ske. Liksom lagrådet anser jag att uttagsbeskattning även fortsättningsvis bör kunna underlåtas i enlighet med nuvarande praxis. Denna möjlighet bör komma till uttryck i lagtexten. Reglerna bör även i övrigt ges en något annorlunda utformning än i det remitterade förslaget (punkt 1 fjärde och femte styckena av anvisningarna till 22 § KL och specialmotiveringen).

Lagrådet ifrågasätter också förslaget att slopa den nyssnämnda bestämmelsen i 2 § 10 mom. SIL som upprätthåller kontinuiteten i beskattningen i de fall då tillgångar som faller under reavinstreglerna delas ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen. I likhet med lagrådet anser jag att en motsvarande bestämmelse behövs för de fall då utdelning sker till en mottagare som inte är skattskyldig för utdelningen och utdelningen inte föranleder uttagsbeskattning hos det utdelande företaget. Bestämmelsen finns i tolfte stycket.

Vid min behandling av allmänna frågor kring inkomstberäkningen (avsnitt 8.5) diskuterade jag bl. a. i vilken utsträckning en icke realiserad värdenedgång på anläggningstillgångar skulle beaktas vid beskattningen. Min slutsats var att starka tillämpningsskäl talar för att i fråga om anläggningstillgångar i form av fastigheter, aktier m. m. upprätthålla kravet på att värdenedgången skall ha realiserats.

Enbart ett formellt krav på att värdenedgången skall ha realiserats kan kringgås genom att egendomen avyttras till ett annat företag i samma företagsgrupp. En förlust vid en sådan avyttring bör därför inte vara avdragsgill. Avdrag bör därför medges först när egendomen säljs till en köpare utanför gruppen.

I 2 § 4 mom. SIL finns nu en uppskavsregel. Den innebär att koncerninterna avyttringar av organisationsaktier och -andelar inte utlöser någon be-

skattning eller någon avdragsgill reaförlust. Det företag som förvärvar aktien eller andelen övertar den tidigare ägarens anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt. För förlustfallen blir bestämmelsen överflödigt i och med att regleringen görs mer generell. Bestämmelsen har dock alltjämt en funktion att fylla i de fall da aktierna eller andelarna avyttras med vinst. I och för sig kan en beskattning vid den koncerninterna avyttringen undvikas genom att avräkningspriset sätts till anskaffningspriset – om förutsättningarna i övrigt är sådana att en överföring till underpris godtas utan skatteeffekter. En sådan lasning till anskaffningspriset anser jag emellertid vara olämplig. För att behålla uppskavsregeln talar också att en vinst vid avyttringen i annat fall skulle träffas av full 30-procentig skatt i och med att koncernen som helhet inte får några ökade möjligheter att göra avsättningar till surv. Enligt min mening talar övervägande skäl för att regeln bibehålls.

En utvidgning av tillämpningsområdet för uppskavsregeln till att även omfatta fastigheter bör däremot inte komma i fråga. Vid koncerninterna överlåtelser av fastigheter kan man inte – till skillnad från sådana överlåtelser av organisationsaktier – presumera att överlåtelserna betingas av omstruktureringsskäl. Till bilden hör också att en koncernintern realisation av en värdestegring på en fastighet höjer koncernens samlade survunderlag.

I 2 § 4 mom. SII. finns också bestämmelser som reglerar beskattningen vid utskiftning av egendom. I lagrådsremissen föreslogs ingen ändring av bestämmelserna. Genom den generella regleringen av skattekonsekvenserna vid uttag blir bestämmelserna i princip obehövlige. En undantagsbestämmelse för vissa fusionsfall kan likväl för tydlighets skull anses behövlig. En bestämmelse om detta bör tas in i tionde stycket.

I de nuvarande anvisningarna till 22, 25 och 29 §§ KL. finns likalydande felprisregler som gör det möjligt att justera ned avskrivningsunderlaget för sådana byggnader och inventarier som har förvärvats till för högt pris. I det nya systemet minskar givetvis behovet av en sådan regel. Undantagsvis kan emellertid så ändå bli fallet. Felprisregeln bör därför behållas.

Av annan karaktär är bestämmelserna om internvinstkonto i punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL. Genom en avsättning till internvinstkonto kan beskattningen av vinsten vid en varuförsäljning till ett utländskt koncernföretag skjutas upp till dess att detta företag har salt varorna vidare.

URF:s förslag att slopa reglerna om internvinstkonto har väckt visst motstånd. Önskemål har också framförts om en utvidgning av tillämpningsområdet till att omfatta även överlåtelser inom landet. Dessa regler har i första hand motiverats med att koncernen inte skall komma i ett sämre läge vid en försäljning till ett utländskt koncernföretag än vid en motsvarande försäljning till ett svenskt koncernföretag. En vinst vid en varuförsäljning till ett svenskt koncernföretag kan – för koncernen som helhet – i viss utsträckning neutraliseras genom att det köpande företaget skriver ned det köpta lagret. Denna möjlighet har normalt inte det utländska företaget.

För den fortsatta diskussionen kan det vara av intresse att – om än schematiskt – redovisa effekterna enligt nuvarande regler av en lagerförsäljning mellan svenska koncernföretag. Förutsättningarna är att det säljande företaget har köpt eller tillverkat lagret (för 100) och att företaget säljer det vidare

antingen nästa beskattningsår eller redan under anskaffningsåret.

I det första fallet kan det företag som anskaffat lagret skriva ned det med 40 %. Säljs lagret vidare året därpå till ett pris över anskaffningspriset kan det köpande företaget reservera bort 40 % av internvinsten (om lagret fortfarande är osålt vid årsskiftet). Skatten med anledning av internförsäljningen blir då  $(60 \% \times 40 \% =) 24 \%$  av internvinsten.

I det andra fallet kan ett vinstpålägg om 67 % elimineras genom en nedskrivning hos det köpande företaget (40 % av 167 = 67). Detta skall emellertid inte tolkas så att den koncerninterna försäljningen inte "kostar" koncernen något. Om försäljningen inte ägt rum skulle lagret nämligen kunnat skrivas ned (från 100 till 60) på grundval av anskaffningskostnaden vilket då hade lett till att koncernens skattekostnad minskat (just i det här fallet med 16 vilket motsvarar  $16/67 = 24 \%$  av internvinsten).

Slutsatsen av vad som nu sagts är att en internvinst vid en försäljning mellan svenska koncernföretag redan enligt dagens system ger en omedelbar skatteeffekt. Skatteeffekten i det nya systemet är – med beaktande av det köpande företags möjligheter till avdrag för survavsättning – begränsad (23 % av internvinsten) och motiverar inte någon utvidgning av reglerna till försäljningar mellan svenska koncernföretag. I stället bör reglerna om internvinstkonto vid försäljningar till utländska koncernföretag slopas. För den lösningen talar bl.a. – vid sidan av det låga skatteuttaget i Sverige – att någon reservupplösning inte längre kommer att aktualiseras vid en försäljning till utländska koncernföretag.

## 8.8 Särskilda branscher

### 8.8.1 Investmentföretag och aktiefonder

**Mitt förslag:** För investmentföretag och alla slags aktiefonder skall gälla följande regler:

1. reavinster och reaförluster på aktier skattefria resp. ej avdragsgilla
2. schablonintäkt 2 % för investmentföretag och 1,5 % för aktiefonder av aktiernas m.m. marknadsvärde vid beskattningsårets ingång
3. intäktsräntor skattepliktiga – förvaltningskostnader och utgiftsräntor avdragsgilla
4. mottagen utdelning skattepliktig
5. lämnad utdelning avdragsgill, dock ej så att skattemässigt underskott uppkommer.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt med den skillnaden att URF föreslår särregler i form av bibehållen skattefrihet för allemansfonder och bibehållen skattefrihet för räntor och utdelningar för aktiesparfonder samt att URF inte föreslår någon differentiering av schablonintäkten.

**Remissinstanserna:** Förslaget bemöts i huvudsak positivt eller lämnas utan

erinran. De kritiska synpunkter som framförs gäller främst schablonintäkten. *Kammarrätten i Stockholm* anser inte att det finns tillräckliga skäl för en sådan åtgärd. *Svenska sparbanksföreningen* och *Fondbolagens Förening* påtalar att schablonintäkten missgynnar aktiefonder i jämförelse med investmentföretag. *Svenska bankföreningen* anser att schablonintäkten inte skall beräknas på räntebärande värdepapper samt att aktiefonder med premiemedel för s. k. unit-linked-försäkringar helt skall undantas.

**Bakgrunden till mitt förslag:** Med nuvarande definition tillhör investmentföretagen den större gruppen förvaltningsföretag, dvs. företag – aktiebolag och ekonomiska föreningar – som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (7 § 8 mom. tredje stycket SIL). Vad som är speciellt för ett investmentföretag är dels att det har ett välfördelat innehav av värdepapper och därigenom erbjuder ägarna riskspredning, dels att det ägs av ett stort antal fysiska personer. Investmentföretagen har ibland – vid sidan av en portfölj med börsaktier – egna rörelsedrivande dotterbolag. Sådana brukar betecknas som "blandade" investmentföretag.

Kravet på ett stort antal fysiska personer utesluter inte juridiska personer i ägarkretsen. Inte heller ställs några krav på den storleksmässiga relationen mellan ägarna. Flera av investmentföretagen domineras ägarmässigt av juridiska personer. I praktiken medför kravet på ett stort antal fysiska personer att samtliga investmentföretag är aktiebolag vars aktier är inregistrerade på Stockholms fondbörs eller föremål för motsvarande notering.

Investmentföretagen förekommer till skillnad från aktiefonderna ofta som innehavare av stora minoritetsposter i enskilda företag. Det är väl känt att investmentföretagen utgör ett viktigt instrument för vissa ägares möjligheter att kontrollera andra företagsgrupper. Denna faktor har bl. a. utgjort ett av skälen till varför det ansetts att investmentföretag inte skall ha samma skattesituation som aktiefonder.

Investmentföretagen kan skattefritt fondera 20 % av uppbyggnadsutdelning. De är nämligen befriade från skattskyldighet för utdelning om de under samma beskattningsår delar ut ett belopp som motsvarar 80 % av utdelningsbeloppet (7 § 8 mom. tredje stycket SIL). Motivet för detta fonderingsprivilegium var ursprungligen att investmentföretagen tar vissa risker i samband med omstruktureringar inom näringslivet och att det gör det lättare för företagen att hålla en jämn egen utdelning. Därefter har som ytterligare skäl anförts att realiserade förluster på aktieportföljen skattemässigt inte kan utnyttjas och att realiserade förluster bara kan utnyttjas mot realiserade vinster.

Investmentföretagen reavinstbeskattas enligt samma regler som gäller för fysiska personer. Vid försäljning av yngre aktier (kortare innehavstid än två år) beskattas hela vinsten. Vid försäljning av äldre aktier beskattas numera 50 % av vinsten. Eventuell förlust är alltid avdragsgill till bara 50 %.

Investmentföretagens skatteregler har tidigare utretts av bl. a. kapitalvinstkommittén (SOU 1986:37). Kapitalvinstkommittén ansåg inte att de skäl som för aktiefondernas del motiverade en skattefrihet ägde samma relevans för investmentföretag. En skattebefrielse skulle öka bolagens möjlighe-



ter att förvärva kontrollposter i andra företag och därigenom skulle dessas roll som maktinstrument inom näringslivet stärkas. Kapitalvinstkommittén pekade också på att det för ett investmentföretag – i motsats till vad som gäller för en aktiefond – inte kan bli aktuellt med en inlösen av andelarna – aktierna – med åtföljande krav på utförsäljning av aktieinnehavet.

I synen på investmentföretagen avviker ägarutredningen (SOU 1988:38) från kapitalvinstkommittén. Utifrån en kartläggning av senare års förändringar i ägarstrukturen konstateras att dessa företags ställning försvagats medan det korsvisa ägandet mellan rörelsedrivande bolag förstärkts. Ur samhällsekonomisk effektivitetssynpunkt kunde denna förskjutning vara mindre önskvärd i och med att den externa kontrollen av företagen försvagats.

Med aktiefond avses enligt 1 § aktiefondslagen (1974:931) en fond som huvudsakligen består av aktier eller andra värdepapper. En aktiefond är inte en juridisk person men väl ett särskilt skattesubjekt. Fonden skall ha uppkommit genom kapitaltillskott från allmänheten och ägas endast av dem som tillskjutit kapitalet.

Avkastning på tillgångar i fonden utgör intäkt av kapital för fonden. Fonden får göra avdrag för egen utdelning till fondandelsägarna (2 § 10 mom. SIL). Avdragsrätt föreligger oavsett hur vinstmedel uppkommit hos fonden. Avdraget skall anses belöpa på det räkenskapsår som utdelningen hänför sig till även om utdelningen utbetalas till andelsägarna först under nästföljande räkenskapsår. Reavinster på yngre aktier beskattas fullt ut. Aktiefonder är sedan år 1979 inte skattskyldiga för reavinster på s. k. äldre aktier (7 § 12 mom. SIL). Skattesatsen är numera liksom för aktiebolag 40 % (10 a § SIL). Aktiefonderna är till skillnad från aktiebolag inte skattskyldiga till vinstdelningskatt. Andelsägarna beskattas för utdelning och är också skattskyldiga för vinst vid försäljning eller inlösen av andelarna på samma sätt som vid försäljning av aktier.

Skattereglerna för aktiefonder har motiverats av att skattebelastningen inte skall bli större än vid direkt ägande. Vidare skulle en oinskränkt skattskyldighet kunna leda till svårigheter när det gäller att värdera andelarna med hänsyn till den betydande latent skatteskuld som i ett sådant fall skulle åvila fonderna. En fullständig befrielse från reavinstbeskattning skulle å andra sidan medföra att aktiefonder kom i ett gynnsammare läge än enskilda aktieägare. Kapitalvinstkommittén föreslog vissa justeringar av aktiefondsreglerna, bl. a. att skattskyldighet för reavinster på yngre aktier skulle tas bort.

En grundläggande princip är att fondens medel skall placeras så att riskerna för förluster fördelas på ett så lämpligt sätt som möjligt. En aktiefond får därför inte inneha värdepapper från en och samma utfärdare i vidare mån än att dessa totalt representerar 10 % av fondens värde. I en aktiefond får inte heller ingå mer än 5 % av röstvärdet för samtliga aktier i ett och samma aktiebolag. I en inom finansdepartementets finansmarknadsavdelning upprättad promemoria (Ds 1989:71) En ny aktiefondslag föreslås bl. a. en allmän anpassning till en avreglerad kreditmarknad, en anpassning till EG, minskad detaljstyrning av fonderna samt en viss utvidgning av placeringsmöjligheterna till att under vissa förutsättningar omfatta även optioner och

terminskontrakt. Promemorian har nyligen remissbehandlats. Min avsikt är att senare i år lägga fram ett förslag på grundval av promemorian och vad som framkommit vid remissbehandlingen.

Reglerna om aktiesparfonderna finns i lagen (1978:428) om aktiesparfonder. Verksamheten omfattas i huvudsak av 1974 års aktiefondslag. Aktiesparfonder tillåts dock i princip endast att förvärva svenska aktier inregistrerade vid Stockholms fondbörs. Utdelning till delägarna är inte tillåten. Andelsägarna beskattas vid inlösen av fondandelar på samma sätt som delägare i vanliga aktiefonder. Vissa särbestämmelser finns dock för bestämmande av ingångsvärdet. Vid allemanssparandets införande upphörde möjligheten till nya insättningar. I promemorian *En ny aktiefondslag* föreslås aktiesparfonderna få möjlighet att ombildas till aktiefonder eller alternativt skifta ut sina tillgångar.

Aktiesparfonder är inte skattskyldiga för avkastningen på tillgångarna i fonden [3 § första stycket lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer]. Reavinstbeskattning sker enligt samma regler som för vanliga aktiefonder. Dock kan en aktiesparfond – på grund av utdelningsförbudet – inte undgå beskattning av reavinst på yngre aktier genom vidareutdelning.

Reglerna om allemansfonderna finns i lagen (1983:890) om allemanssparande. Även deras verksamhet grundar sig i stort på 1974 års aktiefondslag. De får placera förvaltade medel även i olika typer av statspapper. Det sammanlagda värdet av dessa får dock inte överstiga 25 % av fondförmögenheten. I likhet med övriga aktiefonder får allemansfonderna inte inehålla värdepapper från en och samme utfärdare motsvarande mer än 10 % av fondens värde. Allemansfonderna får inte heller lämna utdelning.

Allemansfonderna är liksom aktiesparfonderna inte skattskyldiga för utdelnings- och ränteinkomster. Allemansfonderna är även helt befriade från reavinstbeskattning av aktier och andra värdepapper. Fonden är skattskyldig endast för inkomst av annan fastighet och inkomst av rörelse (7 § 6 mom. SIL). Andelsägarna i allemansfonderna är helt befriade från skattskyldighet för vinst vid inlösen av fondandelarna.

Genom lagstiftning hösten 1989 har fr. o. m. den 1 februari 1990 ytterligare en form av aktiefonder introducerats (prop. 1989/90:34, NU14, SFS 1989:1079). I dessa fonder skall försäkringsföretag placera premiedel avseende en samtidigt införd ny form av livförsäkringar, livförsäkringar med aktiefondsanknytning (unit linked-försäkringar). Även försäkringspremiefonderna omfattas i huvudsak av regleringen i aktiefondslagen. Utdelning från fonderna får – bortsett från kostnadstäckning – endast användas till förvärv av nya fondandelar eller för utbetalning enligt försäkringsvillkoren. För försäkringstagaren behandlas försäkringen skattemässigt på samma sätt som andra livförsäkringar. Genom att utdelningen beskattas hos försäkringsföretaget enligt antingen K- eller P-försäkringsreglerna blir sparande genom livförsäkring med fondanknytning skattemässigt likställt med sparande i konventionell livförsäkring.

**Skälen för mitt förslag:** Investmentföretag och aktiefonder utgör två slag av mellanhandsägare. Frågan gäller i vilken utsträckning sådana över huvud taget skall beskattas. Här finns olika möjliga synsätt. Mellanhänderna kan

för det första ses enbart som förvaltare av de slutliga finansierarnas sparande. Med ett sådant synsätt finns skäl att eliminera all kedjebesättning. I praktiken skulle detta innebära att all mottagen utdelning och alla realiserade kapitalvinster skulle vara skattefria. Å andra sidan är det nödvändigt att med en eller annan metod beskatta avkastningen på de inkomster mellanhanden erhåller, så att inte indirekt ägande får en förmånligare behandling än direkt ägande.

Med ett annat synsätt ifrågasätts själva utgångspunkten för ovanstående lösning, nämligen att mellanhanden ses som en ren kapitalförvaltare. Exempelvis har kapitalvinstkommittén framhållit att investmentföretagen spelar en aktiv roll på kapitalmarknaden och i ekonomin genom att agera gentemot företagen och delta i bl. a. olika omstruktureringsbeslut. I detta avseende skiljer de sig från exempelvis aktiefonder. Aktiefondernas agerande på marknaden är mer passivt.

För kapitalvinstkommittén utgjorde investmentföretagens karaktär av "monitorer" med aktiv kontroll av företagen ett argument mot lättnader i beskattningen. Ägarutredningen fäste å sin sida stort avseende vid att investmentföretagens inflytande försvagats under senare år och föreslog att förändringar i investmentföretagens beskattning borde övervägas.

Enligt dagens regler beskattas en reavinst på äldre aktier till 50 %. Vid en skattesats på 48 % – inkl. vinstdelningsskatt – ger detta en beskattning av den nominella vinsten på 24 %. En full nominell beskattning som jag föreslagit vid juridiska personers aktieförsäljningar skulle innebära en beskattning på 30 %. Till bilden hör också den nyligen beslutade höjningen av skatteplikten från 40 till 50 % av reavinsten. En full nominell beskattning torde försvaga investmentföretagens möjligheter att spela en aktiv roll på aktie marknaden och gentemot de ägda företagen. Omstruktureringar av aktieportföljen skulle bli mer kostsamma.

För vanliga aktiefonder och för aktiesparfonder – med fondernas skattefrihet vid försäljning av äldre aktier – skulle skattesärskärningen bli ännu kraftigare än för investmentföretagen. Än mer skulle detta givetvis gälla allemansfonderna. En isolerad skattefrihet för aktiefondernas reavinster skulle å andra sidan skapa en obalans i förhållande till investmentföretagen.

Mellan direkt och indirekt ägande föreligger i dag olika slag av bristande neutralitet. Direkt ägande är sålunda förmånligare än indirekt ägande via sådana mellanhänder som beskattas i ett eller annat avseende. Å andra sidan är vissa former av indirekt ägande – genom aktiesparfonder och särskilt allemansfonder – förmånligare behandlat än direkt ägande.

Till de nämnda bristerna på neutralitet bidrar också den olikartade behandlingen av utdelningsinkomster och realisationsvinster i olika led.

Av betydelse för mitt ställningstagande är mitt förslag till ny aktiebesättning för fysiska personer (avsnitt 6.3 och 6.5). Jag avser i första hand den större likabehandling mellan beskattningen av utdelningsinkomster och reavinster som mitt förslag innebär. En mer lika behandling av direkt och indirekt sparande uppnås också genom mitt förslag till beskattningen av avkastningen på indirekt sparande. Ett visst avsteg från strikt likformighet görs dock i syfte att åstadkomma en sparstimulans dels genom att avkastningen

på pensionssparande beskattas med 10 % för tjänstepensioner och med 15 % för övrigt pensionssparande, dels genom att allemanssparandet, såväl i bank som i allemansfond, beskattas med samma 20 %.

I lagrådsremissen ansågs de skärpningar – i förhållande till nuläget – beträffande beskattningen av delägarna i allemansfonderna utgöra anledning att behålla nuvarande principiella skattefrihet för själva allemansfonderna för att uppnå en tillräcklig stimulans av denna sparform. Det finns anledning att ompröva ställningstagandet. För andelar i allemansfonderna innebär mitt förslag – trots skärpningen i jämförelse med nuvarande fullständiga skattefrihet – särskilt gynnsamma vinstberäkningsregler. Endast två tredjedelar av en vinst blir skattepliktig och två tredjedelar av en förlust avdragsgill (avsnitt 6.3.4 och 6.5.5). För andelar i andra aktiefonder är en vinst eller en förlust i sin helhet skattepliktig resp. avdragsgill. Denna särbehandling av sparandet i allemansfonderna utgör en avsevärd stimulans av denna sparform. Enligt min mening finns det inte tillräckliga skäl att dessutom särbehandla själva allemansfonderna. Det finns heller inte tillräckliga skäl att behandla aktiesparfonderna eller försäkringspremiefonderna annorlunda än vanliga aktiefonder. Alla slags aktiefonder bör beskattas enhetligt.

Mot denna bakgrund bör enligt min mening följande krav ställas på beskattningen av olika mellanhänder. För det första kräver neutralitet mellan direkt och indirekt ägande att beskattningen hos mellanhanden i princip elimineras. För det andra bör skattereglerna utformas så att det inte blir förmånligare med indirekt än med direkt ägande. För det tredje bör olika mellanhänder beskattas på ett och samma sätt. För det fjärde bör beskattningen av mellanhänder möjliggöra omplaceringar av aktieinnehavet.

Gemensamt för de olika modeller som övervägts är en skattefrihet för utdelningar, antingen genom en formell skattefrihet för mottagen utdelning eller genom skatteplikt för mottagen utdelning och avdragsrätt för lämnad utdelning. Vidare antas intäktsröntor vara skattepliktiga och utgiftsröntor avdragsgilla. Den senare regeln är nödvändig så att avkastningen på sparandet hos mellanhanden blir föremål för beskattning – liksom hos den slutlige ägaren.

För att möjliggöra mellanhandens omplaceringar i aktieportföljen är det emellertid nödvändigt att införa lättnader i reavinstbeskattningen, t. ex. genom någon form av avdrag. En sådan lösning kan av naturliga skäl inte eliminera kostnaden för omplaceringar.

Mot den bakgrunden förefaller enligt min mening en skattefrihet för reavinst hos mellanhandsägare motiverad. Denna skattefrihet ger emellertid en förmån för indirekt ägande jämfört med direkt ägande – en s. k. sparbösseffekt – och strider därmed mot det andra av de krav som ställts upp.

Skillnaden i årlig avkastning till det indirekta ägandets fördel är beroende av nominell värdeförändring och omsättningstakt hos aktieportföljen vid direktägande. Vid en omsättningshastighet på 10 - 15 % vid direktägande och 6 % - 12 % värdeförändring ger sparbösseffekten en genomsnittlig skillnad på ca 0,5 procentenheters årlig avkastning till det indirekta ägandets förmån.

En sådan skillnad skulle öka intresset för indirekt ägande. För aktiesparande genom investmentbolag blir visserligen skillnaden i avkastning inte be-

stående, då man får räkna med en anpassning uppåt i aktiekursen som gör att avkastningen efter skatt på marginalen är lika med vad som gäller vid direkt ägande. Sparbösseffekten kapitaliseras i ett högre marknadsvärde för aktierna. För aktiefonderna däremot påverkas inte andelarnas värde. Gemensamt är dock att andelen indirekt aktieägande ökar på det direkta ägandets bekostnad.

Vid skattefrihet för reavinster på aktier hos mellanhänderna krävs kompenserande åtgärder med syfte att likställa indirekt och direkt ägande. Ett enkelt alternativ är någon form av schablonbeskattning av aktieinnehavet. Nivån på denna schablonbeskattning bör väljas så att sparbösseffekten elimineras. En skatt på ca 0,5 % av aktiernas marknadsvärde skulle motverka denna effekt. För att underlätta beräkningen av skattepliktig inkomst bör skatten utformas som en skattepliktig schablonintäkt. Med en skattesats på 30 % blir motsvarande schablonintäkt ca 1,5 %. Jag återkommer strax till behovet av en differentiering av schablonintäkten. Underlaget för schablonintäkten bör utgöras av marknadsvärdet vid beskattningsårets ingång på aktier och – vid reavinstbeskattningen – andra med aktier jämställda värdepapper (jfr avsnitt 6.5.5).

Mottagna utdelningar och räntor bör vara skattepliktiga och lämnad utdelning avdragsgill. I princip bör också avdragsrätt föreligga för utgiftsräntor och förvaltningskostnader. Av praktiska skäl bör förvaltningskostnaderna vara avdragsgilla i sin helhet, alltså även till den del kostnaderna avser t. ex. omplaceringar i aktieportföljen.

Så här långt överensstämmer mina förslag med de förslag som URF lagt fram. Med den här utformningen av reglerna skulle emellertid effekterna bli olika för investmentföretag och aktiefonder. Det finns därför anledning att överväga vissa kompletteringar.

Investmentföretagen skulle genom upplåning till 15 % av aktievärdet och vid 10 % ränta kunna skaffa sig avdragsgilla räntor som kan kvittas mot schablonintäkten. Aktiefonderna – som inte får ta upp lån – saknar denna möjlighet. Skattereglerna skulle alltså ge incitament till viss belåning hos investmentföretagen och därmed till viss expansion. Förslaget skulle i den delen ensidigt gynna investmentföretagen i förhållande till aktiefonderna. Denna bristande neutralitet har också framhållits vid remissbehandlingen. En i och för sig tänkbar lösning skulle vara att tillåta en viss skuldsättning för aktiefonderna. En sådan ändring skulle dock strida mot aktiefondernas syfte och inger även i övrigt betänkligheter. I lagrådsremissen valdes en lösning i form av en begränsning av avdragsrätten för räntor. Utgiftsräntor föreslogs vara avdragsgilla endast till den del de överstiger schablonintäkten.

Lösningen i lagrådsremissen tog främst sikte på neutralitet i beskattningen mellan investmentföretag och aktiefonder. Neutralitetskravet mellan obelånat direktägande och indirekt ägande tillgodosågs också. Däremot tillfredsställde lösningen inte kravet på neutralitet mellan belånat direktägande och indirekt belånat ägande. Den s.k. investmentföretagsrabatten (till den del den är skattebetingad) skulle i detta fall – låt vara reducerad – finnas kvar. En enligt min mening mer lämplig avvägning mellan de skilda neutralitetsaspekterna skulle vara att i stället för att begränsa avdragsrätten för utgifts-

räntor differentiera schablonintäkten mellan investmentföretag och aktiefonder. En lämplig avvägning skulle innebära 2 % för investmentföretag och 1,5 % för aktiefonder.

En annan möjlighet att eliminera skatten även på schablonintäkten är att dela ut reavinster upp till ett belopp motsvarande schablonintäkten. Detta medför emellertid att avkastningen för den slutlige ägaren reduceras genom att en del av reavinsterna på de indirekt ägda aktierna blir föremål för omedelbar utdelningsbeskattning hos honom. Om reavinster svarande mot 1,5 % av aktievärdet delas ut "flyttas" förmögenhetsbeskattningen på 0,5 % till den slutlige ägaren genom att utdelningar beskattas med 30 %. Härigenom uppnås neutralitet i förhållande till direktägande.

Möjligheten att lämna utdelning gäller som framgått inte för allemansfonder eller aktiesparfonder. Ett sätt att uppnå neutralitet är att möjlighet att lämna utdelning införs för fonderna. För aktiefondernas del skulle problemet enligt min mening få en lämplig lösning om förslaget att tillåta dessa att ombildas till aktiefonder genomförs. Som framgått har förslaget just remissbehandlats. Ett slutligt ställningstagande får därför anstå tills senare i år. Den principiella skattefriheten för investmentföretag och aktiefonder gör vidare att det saknas motiv för att ge dessa möjlighet till survavsättning.

De av mig föreslagna reglerna uppfyller på ett rimligt sätt de olika krav som bör ställas på beskattning av mellanhänder. Kedjebeskattningen är i princip eliminerad, mellanhanden har möjlighet till skattefria omplaceringar av sitt aktieinnehav och reglerna ger i kombination med de regler som föreslagits beträffande beskattningen av fysiska personers aktieinnehav en rimlig balans vid behandlingen av direkt och indirekt aktieägande. Reglerna är också relativt enkla. Priset för enkelheten ligger i det schablonmässiga inslaget. Förändringar av de förutsättningar som schablonen grundas på kan i princip aktualisera justeringar. Behovet av stabila skatteregler gör emellertid att det först vid avsevärda förändringar bör framstå som motiverat med sådana justeringar av de föreslagna procentsatserna.

De föreslagna reglerna innebär – till skillnad från vad fallet är för investmentföretagen – en skatteskärpning för aktiefonderna. Detta är en följd av att aktiefonderna enligt dagens skatteregler behandlas förmånligare än investmentföretagen bl. a. avseende reavinstbeskattningen av äldre aktier.

Med de nya reglerna skulle även aktiefonderna kunna sänka skatten genom ökad utdelning. Relativt sett torde dock en enhetlig tillämpning av de föreslagna reglerna på såväl investmentföretag som aktiefonder innebära en mer neutral skattemässig behandling av de två slagen av mellanhänder.

De nya reglerna om investmentföretags och aktiefonders beskattning finns i 2 § 10 mom. SIL.

### 8.8.2 Banker och andra finansiella institut

**Mitt förslag:** Den nya modellen för beskattning av företag tillämpas generellt och omfattar även banker, fondkommissionsbolag, kreditaktiebolag och finansbolag. Innehavet av fordringar och värdepap-

per – lagret – skall värderas enligt generella regler. Lagret får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet, lägsta värdets princip. I den mån en fordran är osäker t. ex. på grund av en s. k. länderrisk får detta beaktas inom ramen för denna regel. Rätt till survavsättning skall tillkomma även dessa företag.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt med den skillnaden att URF föreslår en alternativ värderingsregel. Enligt denna får de finansiella företagens fordringar på allmänheten exkl. utlåning till staten och kommuner tas upp till 99 % av det samlade anskaffningsvärdet.

**Remissinstanserna:** Förslaget allmänna uppläggning bedöms genomgående positivt eller lämnas utan erinran. Den kritik som framförs gäller främst att de finansiella företagens behov av reserveringar för risker inte beaktats tillräckligt. Förslaget anses allvarligt missgynna företag inom den finansiella sektorn. *Riksbanken* ifrågasätter dock detta. *Bankinspektionen* anser sig inte kunna bortse ifrån att negativa effekter kan uppkomma för de finansiella företagen.

Bland de önskemål om en längre gäende nedskrivningsrätt som förs fram märks – att nedskrivning för potentiella, framtida förlustrisker bör få göras från det lägsta värdet för alla fordringar – att 2 – 3 % nedskrivning är motiverad – att nedskrivning från lägsta värdet bör medges även för aktier och valutor – att även s. k. off-balance-sheet-poster bör ingå i underlaget för en schablonmässig nedskrivningsrätt.

Vidare påpekas från de finansiella företagens sida att survunderlaget måste anpassas till de särskilda riskförhållanden som gäller inom den finansiella sektorn. K-surven uppfyller inte detta krav eftersom dessa företag har ett litet eget kapital. *Bankinspektionen* föreslår att avsättning skall få beräknas på ett underlag motsvarande kapitalbasen. *Riksbanken* pekar på att utrymmet för bokslutsdispositioner generellt sett blir mindre för finansiella än icke-finansiella företag.

**Bakgrunden till mitt förslag:** Reglerna i 14 § BFL om värdering av omsättningstillgångar är i huvudsak tillämpliga på de finansiella företagen. Det innebär att lägsta värdets princip gäller. Lagret får inte tas upp till högre värde än som motsvarar det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

Bankernas innehav av statsobligationer får dock enligt 4 kap. 4 § bankrörelselagen (1987:617) i vissa fall värderas över verkliga värdet, men inte över anskaffningsvärdet.

Vid beskattningen gäller inte de allmänna nedskrivningsreglerna (punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL). I stället gäller att lager i form av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar – värdepapper – inte "får tas upp till lägre värde än vad som med hänsyn till risk för prisfall m. m. framstår som skäligt" (punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL).

RSV har utfärdat anvisningar för värdering av lager hos banker och andra finansiella företag (RSV Dt 1984:23).

För banker gäller att lånefordringar får skrivas ned med högst 4,5 % av

beviljat belopp. Har lånen bundits till en fast ränta för minst ett år finns alternativregler. Är bindningstiden högst fyra år får lånen tas upp till lägst marknadsvärdet. Är bindningstiden längre får lånen värderas enligt vad som gäller för obligationer.

Svenska obligationer får lägst tas upp till 85 % av antingen summa anskaffningsvärden eller summa marknadsvärden. Med obligationer jämföras bl. a. statsskuldväxlar, kapitalmarknadsreverser, bankcertifikat och förlagslån.

Utländska obligationer och valutor får tas upp till lägst 70 % av antingen summa anskaffningsvärden eller summa marknadsvärden. Nedskrivningar på fordringar hos utländska bankföretag och bankirer får ske med högst 30 % av beviljat belopp i utländsk valuta och med högst 15 % av beviljat belopp i svensk valuta.

Aktier i ett visst företag får tas upp till summa anskaffningsvärden eller lägst 60 % av summa marknadsvärden. Övriga värdepapper får tas upp till summa anskaffningsvärden eller lägst 95 % av summa marknadsvärden.

För garantiförbindelser godtas en reservering om 2 % av utestående garantiförbindelser.

Finansbolagen har i princip samma reserveringsmöjligheter som bankerna. Under återopande av att de anses ha en mer riskfylld verksamhet har de dock getts möjligheter till större nedskrivningar av sina lånefordringar än bankerna. Kontokortsfordringar får skrivas ned med 6 % på utestående belopp och övriga lånefordringar – inkl. factoring – får skrivas ned med 5,5 % på beviljat belopp. Lånefordringar som har säkerhet i fastighetsinteckning inom 75 % av uppskattat värde får skrivas ned med 4 %. Värdepapper får tas upp till lägst 95 % av antingen summa anskaffningsvärden eller summa marknadsvärden på balansdagen.

Fondkommissionsbolagen får göra nedskrivningar med 4,5 % på beviljat belopp på lånefordringar som uppkommit i samband med fondkommissionärverksamheten. Vidare får handelslager av aktier tas upp till lägst anskaffningsvärdet eller 60 % av summa marknadsvärden på balansdagen. För övriga värdepapper gäller samma regler som för finansbolagen.

Av anvisningarna framgår att värderingen i räkenskaperna bör godtas om denna inte leder till ett lägre sammanlagt värde på tillgångarna än som svarar mot summan av de lägsta värden som följer av anvisningarna.

Nedskrivningar av finansiella tillgångar förekommer i bankernas redovisning i form av tre olika värdegrupperingskonton: för utlåning, valuta och obligationer. Dessa är inte helt "rena" i den meningen att de alltid kan jämföras med lagerreserven i ett icke-finansiellt företag. I viss utsträckning tycks även företagsekonomiskt motiverad nedskrivning ingå. En särskild oklarhet gäller i detta avseende värdegrupperingskontot för obligationer och statspapper. Bankernas värdegrupperingskonton uppgår till sammanlagt 64 miljarder kr. i boksluten för år 1988. Detta ger – trots de nämnda oklarheterna – ändå en ungefärlig bild av storleken på förekommande skattekonsolidering.

Förekomsten av värdegrupperingskonton ger bankerna stora möjligheter till resultatreglering. Detta har tidigare gett en förhållandevis låg effektiv skattebelastning. Genom vinstdelningsskatten och – för år 1989 – den särskilda



vinstskatten har den bilden förändrats markant. Detta var huvudskälet till att de finansiella företagen undantogs från den begränsning i rätten till lager- nedskrivning som gjordes i höstas (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1021). Däremot omfattas de finansiella företagen av sänkningen av bolagsskatten (SFS 1989:1016).

Finansbolag och fondkommissionsbolag har också goda möjligheter att reglera resultatet. Den effektiva skattebelastningen på företagsnivå varierar dock beroende på givna och mottagna koncernbidrag.

I jämförelse med icke-finansiella företag utmärks de finansiella företagen av att de har större delen av sina tillgångar placerade monetärt. Risker är knutna till kreditgivningen, såväl den inhemska som utlåningen till utlandet – s. k. länderrisker.

Bankernas verksamhet innebär också ränterisker, kursrisker och valuta- risker. Därutöver finns likviditetsrisker – bristande omsättningsbarhet – och administrativa risker. Även övriga finansiella företag är exponerade för en del av dessa risker beroende på verksamhetens inriktning.

Bankerna har ett lågt beskattat eget kapital. Däremot har de byggt upp stora obeskattade reserver genom avsättningar till värderegleringskonton. Dessa är i dag ca fyra gånger så stora som det beskattade egna kapitalet.

Banker och liknande institut har att uppfylla säkerhetskrav i form av kapitaltäckningsregler. Mot krav på kapitaltäckning för olika slag av placeringar, differentierade efter risken, skall svara en kapitalbas. Intill nyligen utgjordes kapitalbasen dels av det egna kapitalet definierat som det beskattade egna kapitalet, dels av förlagslån och obeskattade reserver.

För bankaktiebolag utgörs det egna kapitalet av det beskattade egna kapitalet. För sparbankerna betraktas de egna fonderna som eget kapital. Föreningsbankernas medlemsinsatskapital och övrigt beskattat eget kapital räknas som eget kapital.

Genom lagstiftning hösten 1989 har nya skärpta kapitaltäckningsregler införts (prop. 1989/90:43, NU15, SFS 1989:1086-1096). De nya reglerna trädde i kraft den 1 februari 1990 och omfattar banker och andra kreditinstitut. De nya skärpta kapitalkraven skall vara uppfyllda vid utgången av år 1992. Den nya lagstiftningen grundar sig på förslag från kapitaltäckningsgruppen (Ds 1988:70) som i sin tur går tillbaka på ett förslag av den s. k. Baselkommittén, ett samarbetsorgan för centralbankerna inom 10-gruppen.

Enligt de nya reglerna skall kapitalbasen vid varje tidpunkt utgöra 8 % av placeringarnas värde och renodlas till att uteslutande bestå av inbetalt kapital. Kapitalbasen skall bestå av primärt och supplementärt kapital. Det primära skall utgöra minst hälften av kapitalbasen.

Till primärt kapital räknas beskattat eget kapital. Vidare får 70 % av värderegleringskontona räknas till primärt kapital. Värderegleringskonton räknas med utan begränsning till det beskattade egna kapitalets storlek. För finansbolagen räknas 70 % av överavskrivningar på uthyrd egendom till primärt kapital.

Till supplementärt kapital räknas förlagslån. Dessa måste löpa på minst fem år för att till nominellt belopp räknas in i kapitalbasen. Förlagsbevis eller andra skuldförbindelser med återstående löptid understigande fem år får tas

upp till begränsat belopp enligt vissa närmare regler. Förlagslånen får tillsammans inte överstiga hälften av primärkapitalet. Bankinspektionen kan bestämma att ytterligare reserver/nya instrument får räknas in i kapitalbasen.

De nya reglerna innebär skärpningar jämfört med gällande regler vad avser kapitaltäckningskravet. Samtidigt innebär de att kapitalbasen utvidgas.

**Skälen för mitt förslag:** Det är angeläget att den nya modellen för beskattning av företag, så långt möjligt, kan tillämpas generellt. Det innebär bl. a. att reglerna om avsättning till skatteutjämningsreserv bör tillämpas för de finansiella företagen.

Mitt förslag i denna del omfattar de företag som lyder under kapitaltäckningsregler, dvs. banker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag. Hypoteksinstituten omfattas också av de nya kapitaltäckningsreglerna. Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungarikets Sveriges stadshypotekskassa och hypoteksföreningarna tillhör den kategori skattskyldiga som för närvarande beskattas efter 40 %. De har möjlighet att göra avdragsgilla avsättningar till reserv- eller säkerhetsfond upp till en viss nivå (2 § 8 mom. SIL). URF har inte tagit ställning till frågan om surv skall tillämpas på de ifrågavarande instituten med hänvisning till den pågående översynen av hypotekslagstiftningen m. m. Betänkandet (SOU 1989:103) Hypoteksinstituten i framtiden har just remissbehandlats. Jag anser att den fortsatta beredningen i det lagstiftningsärendet bör avvaktas.

Statens bostadsfinansieringsaktiebolag (SBAB) har – liksom hypoteksinstituten – rätt till avdrag för avsättning till reservfond upp till en viss nivå. Frågan om SBAB:s framtida beskattning bör avgöras i samband med att ställning tas till hypoteksinstitutens beskattning. Avdragsrätten för SBAB bör därför tills vidare inte ändras. Med hänsyn härtill bör inte heller SBAB få rätt till survavsättning.

Jag föreslår att bankers m. fl. innehav av fordringar och värdepapper skall värderas enligt generella regler – punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL. Detta innebär att tillgångarna inte får tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt BFL. I den mån en fordran är osäker t. ex. på grund av en s. k. länderrisk får detta beaktas inom ramen för denna regel.

I fråga om varulager i allmänhet föreslår URF en alternativ värderingsgrund. Enligt denna får varulager tas upp till lägst 95 % av det samlade anskaffningsvärdet. Även i fråga om banker m. fl. föreslås en alternativ värderingsregel. Enligt denna får de finansiella företagens fordringar på allmänheten exkl. utlåning till staten och kommuner tas upp till 99 % av det samlade anskaffningsvärdet. I posten utlåning till allmänheten ingår all utlåning utom utlåning till andra finansinstitut. Företagscertifikat räknas som värdepapper.

Vid behandlingen av värderingen av lager i allmänhet har jag godtagit en alternativ schablonvärdering till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet (avsnitt 8.3.1). Detta mindre avsteg ifrån den strikta tillämpningen av lägsta värdets princip enligt BFL motiverades av hänsyn till den praktiska tillämpningen.

För de nu aktuella företagen är läget något annorlunda. Kreditinstituten torde ha skyldighet att alltid skriva ned värdet på individuella fordringar som

inte kan väntas inflyta med fullt belopp. Någon schablonmässig värdering eller kollektiv värdering blir alltså inte aktuell för dessa företag. Av det anförda följer att en schablonregel – som utgår ifrån anskaffningsvärdet – är obehövt för kreditinstituten. Denna uppfattning bestyrks av vad som framkommit vid remissbehandlingen.

Från de finansiella företagens sida framhålls ett särskilt reserveringsbehov för de risker som är förknippade med verksamheten. En reserveringsmöjlighet bör – framhålls det – utgå från lägsta värdet. Enligt min mening saknas det dock anledning att medge riskrelaterad nedskrivning för framtida – potentiella – risker, dvs. vid sidan av det hänsynstagande till alla förekommande förlustrisker som följer av värderingen enligt lägsta värdets princip enligt BFL. Risktagandet bör i stället återspeglas i det egna kapitalets storlek. Kapitaltäckningsreglerna utgör därvid ett centralt styrinstrument.

Som framgått av min redogörelse för bakgrunden till mitt förslag har nya kapitaltäckningsregler nyligen antagits. Mitt nu framlagda förslag föranleder att kapitaltäckningsreglerna behöver justeras. Jag avser att senare i år återkomma med ett förslag om detta.

### 8.8.3 Skadeförsäkringsföretag

**Mitt förslag:** I likhet med förslaget beträffande finansiella företag slopas möjligheten för skadeförsäkringsföretag att bygga upp obeskattade värdegreringsreserver. Avdragsrätten för avsättningar till såväl regleringsfond för trafikförsäkring som utjämningsfond slopas. Värdegreringsreserver återförs till beskattning vid övergången till det nya systemet.

En närmare granskning görs av grunderna för avsättning till säkerhetsfond för att få klarhet om denna rymmer inslag av skattekonsolidering. Min avsikt är att skadeförsäkringsbolagen efter den företagna granskningen skall få möjlighet till survavsättningar. Granskningen skall även omfatta konsekvenserna av en återföring till beskattning av regleringsfond för trafikförsäkring och utjämningsfond.

**URF:s förslag:** Överensstämmer i stort sett med mitt.

**Remissinstanserna:** Förslaget till ändrade regler bemöts positivt eller lämnas utan erinran. De kritiska synpunkter som framförs gäller främst den övergångsvisa återföringen till beskattning av regleringsfond för trafikförsäkring och utjämningsfond. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *Folksam* framhåller att i fråga om ömsesidiga bolag utjämningsfonden tillhör försäkringstagarna och är avsedda för att reducera behovet av omedelbara premieförändringar vid resultatsvängningar i försäkringsrörelsen. *Folksam* framhåller att den föreslagna avskattningen skulle innebära en mycket stor påfrestning för dess konsolideringskapital. *Folksam* påtalar vidare att förslaget försämrar de ömsesidiga försäkringsbolagens konkurrensförmåga. *Folksam* förutsätter att diskussioner med berörda försäkringsbolag kommer till stånd. En möjlig lösning skulle vara att utjämningsfonden får överföras

till reservfonden. *Försäkringsinspektionen* och Svenska försäkringsbolags riksförbund anser att en reserv grundad på det egna kapitalet är otillräcklig för skadeförsäkringsbolagen. Inspektionen förordar att 70 % av säkerhetsreserven också får ingå i underlaget för surv. RSV ifrågasätter om möjlighet till survavsättning alls bör medges med hänsyn till rätten till avsättning till säkerhetsreserv. Svenska försäkringsbolags riksförbund förutsätter att genomsnittsmetoden liksom hitintills skall få tillämpas på försäkringsföretagens lager av värdepapper i stället för FIFU-metoden.

**Bakgrunden till mitt förslag:** Skadeförsäkringsföretag beskattas för överskott av försäkringsrörelsen (2 § 6 mom. SIL). Det är alltså fråga om en nettovinstbeskattning. Vid beräkning av överskottet värderas lagret i form av värdepapper m. m. enligt samma principer som för de finansiella företagen (avsnitt 8.8.2).

Det som skapar särskilda svårigheter vid vinstberäkningen är inte lagervärderingen utan de avsättningar till olika typer av fonder som görs för att täcka förpliktelserna enligt försäkringsavtalen. Utgångspunkten för dessa avsättningar är den av försäkringsinspektionen fastställda normalplanen.

I normalplanen föreskrivs hur uppskattningar av förväntade skadefall skall göras för de olika försäkringsområdena. Den slutgiltiga skaderegleringen kan i vissa fall göras lång tid efter skadans inträffande. Normalplanen innebär därför att hänsyn skall tas till utgiftsstegringar på grund av lönehöjningar, inflation m. m. Bedömningen av utgiftsstegringarnas storlek görs av respektive försäkringsbolag. Normalplanen syftar till att försäkringsbolagen gör tillräckligt stora avsättningar så att förpliktelserna kan fullgöras.

Summan av avsättningarna motsvarar vad som brukar kallas för försäkringstekniska skulder. De försäkringstekniska skulderna utgörs av följande poster.

Premiereserven är den del av premieinkomsterna vid bokslutet som hänför sig till kommande år och utgör värdet av företagets ansvarighet för kommande – ännu inte inträffade – försäkringsfall på grund av löpande försäkringar.

Ersättningsreserven utgör det beräknade värdet av ännu inte utbetalda försäkringsersättningar avseende redan inträffade skador. Ersättningsreserven skall även täcka inträffade men ännu ej inrapporterade skador.

Skadebehandlingsreserven är reserveringen för de förvaltningskostnader, som skadorna i ersättningsreserven kan medföra.

Härtill kommer reservering för tilldelad återbäring som inte förfallit till betalning, i den mån sådan återbäring förekommer inom skadeförsäkring.

Utöver dessa försäkringstekniskt motiverade avsättningar har försäkringsföretagen möjligheter att göra andra reserveringar med skattemässig verkan. Svårigheter att förutse kostnaderna för förväntat skadefall har lett till att försäkringsföretagen har fått extra reserveringsmöjligheter genom säkerhetsreserven. Den utgör ett komplement till de försäkringstekniska skulderna och syftar också till att utjämna ett skadeförsäkringsföretags stora resultatvariationer från år till år.

Maximala avsättningar till säkerhetsreserven enligt normalplanen beräknas genom att premieinkomsten för egen räkning inom de olika verksam-

hetsgrenarna multipliceras med vissa fastställda procentsatser. I dag ligger denna procentsats för flera av de viktigaste försäkringsgrenarna på 50 %. För premier på återförsäkringskontrakt ligger procentsatsen på 200 %. Det finns vissa återförsäkringskontrakt där procentsatsen kan uppgå till 1 000 %. Maximal avsättning till säkerhetsreserven torde, enligt försäkringsinspektionens bedömning, ofta innebära att ett bolag kan ha två svåra förlustår i följd och fortfarande fullgöra sina förpliktelser mot försäkringstagarna.

Avsättning till utjämningsfonden är en annan reservering med skattemässig verkan. Den kan utnyttjas för att utjämna resultatet mellan goda och dåliga år. Avsättning får göras endast när det uppstått en vinst på själva försäkringsrörelsen. Vinsten skall beräknas på ett särskilt och från redovisningsmässig synpunkt främmande sätt. Den största skillnaden jämfört med den normala vinstberäkningen är det mycket försiktiga antagandet om en förräntning på 4 % på de försäkringstekniska skulderna. Fonden får tas i anspråk endast för att täcka förluster på försäkringsrörelsen. Utjämningsfonderna uppgick tillsammans till ca 2 miljarder kr. vid utgången av år 1986.

Avsättning till regleringsfond för trafikförsäkring är obligatorisk. Avsättning och ianspråktagande regleras i trafikförsäkringsförordningen (1976:359). Regleringsfonden får användas endast för att täcka förluster inom trafikförsäkring. Regleringsfonderna uppgick till sammanlagt ca 1,4 miljarder kr. vid utgången av år 1986.

Värderegleringsreserven är skillnaden mellan placeringstillgångarnas bokförda värde enligt lägsta värdets princip och utnyttjat lägsta skattemässiga värde enligt RSV:s anvisningar. De sammanlagda avsättningarna uppgick vid utgången av år 1986 till ca 4,8 miljarder kr.

Säkerhetsreserven bör inte innehålla några skattekonsoliderande moment. Förutsättningen är dock att försäkringsinspektionens normalplan fortlöpande revideras och anpassas till den faktiska skadeutvecklingen. Vidare kan hävdas att vid maximal avsättning till säkerhetsreserven är utjämningsfonden att betrakta som en skattemässig konsolidering. Fonden får dock användas bara för täckande av förlust på själva försäkringsrörelsen.

Det finns en viss dubblering av möjligheterna till reserveringar. Avsättning kan göras till regleringsfond för trafikförsäkring och vidare kan 50 % av trafikförsäkringspremierna avsättas till säkerhetsreserven. Reglerna för avsättningar och ianspråktagande är dock av tvingande natur. Det är således inte någon skattemässig konsolidering i vanlig bemärkelse.

Avsättning till säkerhetsreserven har markant ökat under perioden 1983-1986. Sammanlagt uppgick säkerhetsreserverna till ca 12,5 miljarder kr. vid utgången av år 1986. Försäkringsföretagen har likväl under år 1986 endast utnyttjat drygt 50 % av maximal avsättning till säkerhetsreserven. Försäkringsföretagen har i princip haft möjligheter att fullt ut reglera sina resultat. Försäkringsföretag i aktiebolagsform får dock ibland skatta fram ett resultat som motsvarar utdelningarna.

De goda möjligheterna till reserveringar leder till en låg effektiv skattebelastning.

Det främsta särdraget i försäkringsverksamhet ligger i svårigheten att för-

utsäga framtida skadeutfall och kostnaderna för dessa, vilket kan leda till stora oförutsedda variationer i årsresultaten. Mot bakgrund av dessa särdrag har försäkringsföretagen vid sidan av avsättningar av försäkringsteknisk karaktär, fått gynnsamma resultatreglerande möjligheter.

Försäkringsrörelselagen (1982:713) föreskriver att försäkringsverksamhet kan bedrivas i två former – ömsesidiga bolag och försäkringsaktiebolag.

De ömsesidiga ägs av sina försäkringstagare. Försäkringstagarna är både fordringsägare och ansvariga för bolagets förpliktelser. Ansvaret begränsas ofta beloppsmässigt till några årspremier. Eventuella överskott skall i princip tilldelas försäkringstagarna i form av återbäring eller lägre premier. Reglerna för försäkringsaktiebolagen finns i försäkringsrörelselagen som till stor del är samordnad med aktiebolagslagen.

Vissa industrikoncerner har interna försäkringsbolag, s. k. captivebolag. Ett sådant bolag försäkrar industriföretagets/koncernens risker.

En försäkringskoncern som tillhandahåller både liv- och sakförsäkringar skall enligt försäkringsrörelselagen delas upp i två separata bolag. Försäkringsföretagens kapitalförvaltning kan också vara placerad i ett separat bolag. Indelningsgrunden för denna verksamhetsgren finns dock inte reglerad i försäkringsrörelselagen.

Den svenska lagstiftningen tillåter inte finansiella koncerner bestående av både bankverksamhet och försäkringsrörelse. Denna typ av koncerner finns utomlands.

Ett ömsesidigt försäkringsföretag är – till skillnad från ett försäkringsaktiebolag – skattskyldigt för alla utdelningsinkomster. En förutsättning för avdrag för koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag är att moderföretaget skulle ha kunnat ta emot utdelning skattefritt från dotterföretaget. Ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag kan därför få avdrag för ett lämnat koncernbidrag men kan – enligt nuvarande regler – aldrig vara mottagare av ett avdragsgillt koncernbidrag (2 § 3 mom. första stycket d SIL, jfr avsnitt 8.7.1-2).

En industrikoncern som äger ett skadeförsäkringsbolag kan genom att lämna koncernbidrag däremot kvitta sitt överskott mot ett underskott i skadeförsäkringsrörelsen som uppkommit till följd av stora reserveringar.

**Skälen för mitt förslag:** I linje med mitt förslag för banker m. fl. finansiella företag bör möjligheten att bygga upp en obeskattad värde regleringsreserv slopas även för skadeförsäkringsföretagen.

I fråga om värderingen av lager av värdepapper vill jag med anledning av vad som förekommit under remissbehandlingen understryka att den s. k. FI-FU-metoden (först in – först ut) redan nu gäller vid den skattemässiga värderingen (punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL). Mitt förslag innebär alltså ingen ändring i det avseendet.

Avsättningar till såväl regleringsfond för trafikförsäkring som utjämningsfond bygger på en resultatberäkning som varken stämmer överens med "normal" resultatberäkning eller med ett på rent försäkringstekniska grunder beräknat resultat. Vidare finns element av dubbelreservering i regleringsfonden för trafikförsäkring. Avdragsrätten för avsättning till dessa fonder bör slopas.

*Lagrådet* har fäst uppmärksamheten på att i den mån det fortsättningsvis kommer att finnas förskrifter om avsättning till bl.a. regleringsfonder krävs en reglering för att undvika att avsättningar för vilka avdrag inte medgetts beskattas vid en upplösning. Försäkringsinspektionen har i sitt remissvar över URF:s förslag utfäst att i särskild ordning ta upp frågan om ändring i trafikförsäkringsförordningen (1976:359) där avsättningsskyldigheten till regleringsfond och dennas användning regleras. Jag utgår ifrån att inspektionen gör detta under våren 1990 och avser att senare i år återkomma till bl.a. frågan om att avskaffa avsättningsskyldigheten.

Förslaget medför en viss breddning av skattebasen för skadeförsäkringsföretagen. En kvarstående oklarhet gäller dock eventuella inslag av skattekonsolidering i säkerhetsreserven.

URF föreslår att en närmare granskning görs av grunderna för denna avsättning. Skadeförsäkringsföretagen föreslås likväl få möjlighet till survavsättning. Mot bakgrund av oklarheter kring säkerhetsreserven föreslås att förslaget efter den förordade granskningen omprövas i den delen.

En sådan granskning har ännu inte kunnat komma till stånd. Försäkringsinspektionen framhåller i sitt remissvar att den föreslagna granskningen utgör ett naturligt led i inspektionens normala tillsynsverksamhet samt att en redan tidigare planerad översyn till följd av skattereformen behöver göras mer allsidig än som ursprungligen avsetts. Bl. a. bör enligt inspektionen striktare regler övervägas för säkerhetsreserven med hänsyn till möjligheten till survavsättning.

Enligt min mening talar kravet på enhetlighet i skattereglerna för att survavsättning skall få göras även av skadeförsäkringsföretag. Mot den bakgrunden förefaller inspektionens förslag välmotiverat. Regeringen har därför samma dag som lagrådsremissen beslutades gett försäkringsinspektionen i uppdrag att redovisa grunderna för avsättning till säkerhetsreserv med angivande av värderingen av enskilda försäkringslag.

Översiktliga beräkningar har gjorts dels beträffande effekterna av en avskattning i samband med övergången till de nya skattereglerna, dels beträffande den löpande beskattningen enligt de nya reglerna för några av de större skadeförsäkringsföretagen.

Den löpande beskattningen ökar något genom att avdragsrätten slopas för avsättningar till utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring samt att värde regleringsreserven slopas. Det är dock svårt att bedöma hur mycket skattebelastningen ökar eftersom många skadeförsäkringsföretag har möjlighet till ytterligare avsättningar till säkerhetsreserven. Skadeförsäkringsföretagen torde följaktligen även med de nya skattereglerna till stor del kunna reglera resultaten.

Effekterna av URF:s förslag till avskattning av de upplösta reserverna torde bli mycket varierande från bolag till bolag. Det finns företag med ett beskattat eget kapital som är fyra gånger så högt som de upplösta reserverna. I detta fall skulle en möjlighet till survavsättning helt och hållet eliminera avskattningen. För andra företag uppgår det beskattade egna kapitalet till endast 3 % av de upplösta reserverna. I sådana fall blir avskattningen av de upplösta reserverna stor eftersom möjligheten till survavsättning är liten på

grund av lågt beskattat eget kapital. I det avseendet har remisskritiken varit hård. I lagrådsremissen anfördes att frågan borde övervägas ytterligare. Regeringen har därför gett försäkringsinspektionen i uppdrag att även utreda konsekvenserna för försäkringsföretagen av de föreslagna avskattningsreglerna. De båda uppdragen skall redovisas senast den 15 maj 1990.

Med hänvisning till det anförda begränsar jag mitt förslag till att nu endast avse slopad avdragsrätt för avsättning till värderegleringsreserv, utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring samt avskattning av värderegleringsreserv vid övergången. Jag avser att snarast möjligt återkomma med förslag i survfrågan och i fråga om övriga övergångsvisa avskattningsfrågor samt till frågan om slopad avsättningsskyldighet till regleringsfond för trafikförsäkring.

#### 8.8.4 Byggnadsföretag m. m.

**Mitt förslag:** Rätten till schablonmässig nedskrivning på omsättningsfastigheter avskaffas. Pågående arbeten till fast pris får dock – som ett alternativ till en värdering enligt BFL:s regler – tas upp till lägst 97 % av nedlagda kostnader. Möjligheten att vid värderingen beakta medelvärdena av de två närmast föregående beskattningsåren samt basbeloppsavdraget i konsulttjänst avskaffas.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt med den skillnaden att pågående arbeten till fast pris får tas upp till lägst 95 % av nedlagda direkta kostnader och att den nuvarande omedelbara avdragsrätten för indirekta kostnader för sådana pågående arbeten behålls.

**Remissinstanserna:** Förslaget godtas i huvudsak eller lämnas utan erinran. Från några håll förs fram önskemål om mer förmånliga värderingsregler. Andra tillstyrker begränsningen i nedskrivningsrätten under förbehåll att uppkomna förluster därutöver skall få belasta resultatet i enlighet med god redovisningssed. *BFN* framhåller att från redovisningsmässiga utgångspunkter bör värdet på alla omsättningstillgångar inkludera även de indirekta kostnaderna.

**Skälen för mitt förslag:** De allmänna värderingsreglerna i KL är inte tillämpliga på lager i form av fastigheter (omsättningsfastigheter). I stället gäller enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL att sådana fastigheter får tas upp till lägst 85 % av anskaffningsvärdet, eller 90 % om den skattskyldige samtidigt gjort avsättning till resultatutjämningsfond. I anskaffningsvärdet räknas in såväl direkta som indirekta kostnader.

I ett första steg mot en ny företagsbeskattning begränsades rätten till schablonmässig nedskrivning på dessa tillgångar för bl. a. aktiebolag (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1021). Begränsningen, som gjordes i en särskild lag, innebär att omsättningsfastigheter får tas upp till lägst 90 % av anskaffningsvärdet, resp. 95 % om företaget samtidigt gjort avsättning till resultatutjämningsfond.

En betydande del av byggnadsföretagens tillgångar består av pågående ar-



beten, dvs. ännu inte avslutade projekt. Med byggnadsföretag avses här företag som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse. Vid beskattningen skiljer man på pågående arbeten som utförs till fast pris resp. på löpande räkning. Det normala är att arbetet vid den skattemässiga bedömningen anses som ett arbete till fast pris. Skattereglerna för fast pris-arbeten knyter an till de regler som gäller för omsättningsfastigheter. En aktivering av arbetena skall ske i bokslutet. Arbetena får enligt punkt 3 a av anvisningarna till 41 § KL tas upp till lägst 85 % av nedlagda kostnader – 90 % för de aktiebolag och andra företag som omfattas av höstens lagstiftning. Till skillnad mot vad som gäller för omsättningsfastigheter får de indirekta kostnaderna dras av direkt. Den skattemässiga konsolideringen kan alltså uppgå till högst summan av nedlagda indirekta kostnader och 15 % – eller 10 % – av de direkta kostnaderna.

I fråga om arbeten som utförs på löpande räkning gäller andra regler. Direkta och indirekta kostnader för sådana arbeten dras av löpande. Resultatredovisningen sker i takt med faktureringen.

I det här sammanhanget bör nämnas att pågående arbeten förekommer även i konsultrörelse. I sådan verksamhet ersätts rätten till nedskrivning av de direkta kostnaderna med ett avdrag om ett basbelopp. Indirekta kostnader behöver inte aktiveras.

Det kan också nämnas att enskilda näringsidkare med en omsättning normalt understigande 20 basbelopp får tillämpa reglerna för löpande räkning även på arbeten till fast pris.

Jag har tidigare redovisat förslaget till värdering av lager i allmänhet i det nya systemet (avsnitt 8.3.1). Omläggningen av skattesystemet innebär att alla slag av skattemässig konsolidering tas bort vid värdering av lager och liknande tillgångar. Mot denna bakgrund finns det inte någon anledning att i det nya systemet behålla möjligheten till nedskrivning av omsättningsfastigheter. Värderingen bör göras strikt enligt BFL:s regler.

I fråga om pågående arbeten är dock förhållandena något annorlunda. Det verkliga värdet på bokslutsdagen kan vara svårt att beräkna. Enligt gällande regler är indirekta kostnader vid pågående arbeten direkt avdragsgilla. En utgångspunkt för den nya företagsbeskattningen är att man i ett basbreddat system med låg skattesats inte bör ha möjlighet till en mer försiktig värdering av lager än som föreskrivs i BFL. Detta talar för att den skattemässiga behandlingen av indirekta kostnader vid pågående arbeten bör grundas på redovisningsmässiga överväganden. I sitt remissvar framhåller BFN att från redovisningsmässiga utgångspunkter bör värdet av alla omsättningstillgångar inkludera även indirekta kostnader. Jag föreslår därför att de allmänna värderingsreglerna för lager bör gälla också för pågående arbeten till fast pris. Detta innebär bl.a. att en schablonmässig värdering – motsvarande den för lager i allmänhet – kan accepteras.

Förslaget till ändrade skatteregler för indirekta kostnader vid pågående arbeten kan medföra vissa tillämpningsproblem av övergångskaraktär för såväl företagen som för skattemyndigheterna. För att mildra dessa svårigheter och ge rimlig tid för omställningen bör möjligheten att få direkt avdrag för samtliga indirekta kostnader behållas för kostnader som lagts ned under rä-

kenskapsår som taxeras år 1992 eller tidigare. Motsvarande övergångsregler bör införas i fråga om pågående arbeten i konsultrörelse. Kopplingen till de allmänna värderingsreglerna medför också att möjligheten att beakta medelvärdena för de två föregående beskattningsåren och basbeloppsavdraget i konsultrörelse bör avskaffas.

Den lagändring som mitt förslag medför har tagits in i punkt 3 av anvisningarna till 24 § och i övergångsbestämmelserna till KL.

Ytterligare en fråga skall här tas upp. Den gäller de nuvarande s.k. byggsmitteregler, som flyttas till punkterna 3–5 av anvisningarna till 21 § KL. En fastighet som fått karaktär av omsättningstillgång behåller med nuvarande regler sin karaktär i samma ägares hand. I lagrådsremissen föreslogs att reglerna skulle begränsas till att gälla endast för enskilda näringsidkare och handelsbolag. Fortsatta överväganden har lett fram till att reglerna behövs även inom bolagssektorn. I annat fall skulle nu smittade fastigheter kunna säljas enligt de mer förmånliga reavinstreglerna som gäller under en övergångsperiod. Ett annat skäl mot förslaget i lagrådsremissen är att en byggmästares aktier i ett fastighetsförvaltande bolag i vissa fall skulle kunna förlora sin karaktär av omsättningstillgångar och vid en avyttring beskattas i kapital i stället för i näringsverksamhet. Byggsmitteregler bör därför även i fortsättningen vara generellt tillämpliga.

## 8.9 Särskilda företagsformer

**Mitt förslag:** Enhetliga regler för aktiebolag och andra proportionellt beskattade subjekt skall gälla i fråga om skattesatsens storlek och principerna för inkomstberäkningen. Bl. a. förvaltningsföretag och investmentföretag får dock inte tillgång till surv. Avdragsrätten för utdelning på medlemsinsatser i kooperativa föreningar behålls.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt utom vad gäller bibehållandet av avdragsrätten för utdelning på medlemsinsatser.

**Remissinstanserna:** De flesta som yttrat sig är positiva till kommitténs förslag. *Näringslivets skattedelegation* framhåller att det är viktigt att samma beskattningsregler gäller oavsett i vilken typ av juridisk person som verksamheten bedrivs. Förslaget att slopa avdragsrätten för utdelning på medlemsinsatser har kritiserats av bl. a. *LRF, Svenska Revisorsamfundet SRS, TCO* och *kooperativa rådet*.

**Skälen för mitt förslag:** I det första steget av skattereformen sänktes den statliga inkomstskatten för de flesta företagsformer från 52 till 40 % (prop. 1989/90:50, SKU10, SFS 1989:1016). För familjestiftelser uppgår skattesatsen alltså till 52 % medan livförsäkringsanstalter betalar 50 % i statlig inkomstskatt såvitt angår deras försäkringsrörelser. Den av kommittén föreslagna skattesänkningen till 30 % bör nu genomföras för alla företagsformer som utgör självständiga skattesubjekt.

För aktiebolagens del är avsikten att all verksamhet skall beskattas i en

förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. En sådan lösning förutsätter att man i vissa fall ändå beskattar del av verksamheten – t. ex. aktieförsäljningar – enligt särskilda regler. Principen om en förvärvskälla bör tillämpas även för andra juridiska personer. Inkomsten bör alltså beräknas enligt enhetliga regler oavsett om det är fråga om vad som med den nuvarande terminologin betecknas som inkomst av fastighet, rörelse eller kapital.

Allmännyttiga stiftelser, ideella föreningar m. fl. gynnas i dagens system genom att de är skattebefriade för vissa inkomster. För att åstadkomma att dessa subjekt får samma ställning i det nya systemet föreslår URF att man i förekommande fall får fördela inkomsten på en skattepliktig och en skattefri del. Vilken lösning som skall väljas på sikt får bedömas av Stiftelse- och föreningskattekommittén (Fi 1988:03) som för närvarande utreder beskattningsreglerna för stiftelser och ideella föreningar (dir. 1988:6).

Några remissinstanser påpekar att URF:s förslag behöver kompletteras såvitt avser beskattningen av ideella föreningar. Till följd av att föreningarnas verksamhet slås samman till en förvärvskälla kan vissa icke avsedda effekter uppkomma.

Ideella föreningar är enligt 7 § 5 mom. SIL helt frikallade från skattskyldighet för inkomst av fastighet och inkomst av rörelse som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Är övriga inkomster av rörelse och fastighet så stora att inkomsterna med naturlig anknytning etc. inte utgör den huvudsakliga delen är däremot hela inkomsten av fastighet och rörelse skattepliktig. För närvarande är den skattepliktiga verksamheten ofta avgränsad till en särskild förvärvskälla. En sammanslagning av förvärvskällorna får i sådana fall till följd att föreningar som i dag redovisar sina skattepliktiga fastighets- och rörelseinkomster i en särskild förvärvskälla riskerar att förlora skattefriheten för inkomsterna med naturlig anknytning etc. Omvänt kan föreningar som i dag redovisar skattepliktig verksamhet i en särskild förvärvskälla bli skattebefriade om den ideella verksamheten efter sammanslagningen utgör den huvudsakliga delen.

I avvaktan på stiftelse- och föreningskattekommitténs förslag bör enligt min mening inga ändringar företas i fråga om skattskyldighetens omfattning för stiftelser och ideella föreningar.

Ekonomiska föreningar är enligt BFL alltid bokföringskyldiga oavsett vilken verksamhet som bedrivs. Detsamma gäller enligt annan lagstiftning för t. ex. sparbanker. I dessa fall är det inte särskilt ingripande att föreskriva att all inkomst – inkl. t. ex. reavinster och andra kapitalinkomster – skall beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Jag anser att man bör gå längre än så och generellt tillämpa bokföringsmässiga grunder i fråga om juridiska personer som beskattas för inkomst av näringsverksamhet. Detta innebär att bl. a. stiftelser och ideella föreningar kommer att beskattas enligt bokföringsmässiga grunder även om verksamheten avser ren kapitalförvaltning.

Ett väsentligt inslag i det nya skattesystemet är den nya reserven baserad på det egna kapitalet (K-surv). Surv bidrar till att reducera skillnaden i beskattningen mellan eget och lånat kapital. Samtidigt ger en rätt till survavsättning en möjlighet till skattemässig utjämning av resultaten mellan olika år.

Survavsättning bör få göras av ekonomiska föreningar (inkl. sambruksföreningar), sparbanks, mark- och regleringssamfälligheter, samt utländska juridiska personer såvitt gäller svenska filialer.

Med hänsyn till att syftet med surv är att dämpa effekterna av dubbelbeskattningen av eget kapital bör den inte få användas för sådan kapitalförvaltning verksamhet som bedrivs av förvaltningsföretag (avsnitt 8.7.3) eller investeringsföretag och aktiefonder (avsnitt 8.8.1) eftersom dubbelbeskattningen där undviks på annat sätt. Som jag nyss nämnde utreds för närvarande stiftelsers och ideella föreningars skattemässiga förhållanden. För stiftelser pågår också överväganden om den civilrättsliga regleringen (jfr Ds Ju 1987:14). En central fråga i det sammanhanget är i vilken utsträckning stiftelser skall få bedriva rörelse. Det finns därför inte skäl att nu ge stiftelser och ideella föreningar tillgång till surv.

Enligt URF bör allmännyttiga bostadsföretag, bostadsföreningar och bostadsaktiebolag inte ha rätt till surv. Jag delar denna bedömning. I övriga avseenden hänvisar jag till vad jag tidigare anfört i avsnitt 7.3.

Enligt gällande skatteregler har kooperativa föreningar rätt till avdrag för utdelning på medlemsinsatser (2 § 8 mom. SIL). Syftet med avdraget är att lindra dubbelbeskattningen inom den kooperativa sektorn. För aktiebolagen ger Annellavdraget möjlighet till lindring av dubbelbeskattningen. Det är väsentligt att all affärsverksamhet behandlas så likformigt som möjligt. Eftersom jag ovan föreslagit att Annellavdraget behålls för aktiebolagen bör också rätten till avdrag för utdelning på medlemsinsatser i kooperativa föreningar finnas kvar.

## 8.10 Beskattning av enskild näringsverksamhet

### 8.10.1 Reserveringsmöjligheter m. m.

**Mitt förslag:** Egenföretagare får rätt att göra avsättning till surv med antingen 30 % på ingående eget kapital utan begränsning och med 20 % av årets lönesumma eller med 15 % av inkomsten för beskattningsåret. Investeringsreserverna och uppfinnarkontona avskaffas. Skogs- och upphovsmannakontona behålls. Ränta på kontomedel beskattas genom en särskild källskatt på 15 %. Fartygs-, återanskaffnings- och nyanskaffningsfonderna avskaffas också för enskilda näringsidkare. Även enskilda näringsidkare ges möjlighet att använda ersättningsfonderna.

**URF:s förslag:** Egenföretagarna får rätt att göra avsättning till surv med 30 % av utgående eget kapital och med 20 % av lönesumman upp till 25 basbelopp. Den totala reserven får inte överstiga 8 basbelopp. Upphovsmannakontona tas bort. Ränta på skogskonto beskattas genom en särskild källskatt på 20 %. I övriga delar överensstämmer förslaget med mitt.

**Remissinstanserna:** Näringslivsorganisationerna anser att den föreslagna begränsningen av reserveringsmöjligheterna till 8 basbelopp missgynnar

egenföretagarna gentemot bolagen. Utrymmet för avsättningar i de minsta och nystartade företagen är för begränsat. Därför föreslås att egenföretagarens inkomst skall få ingå i survunderlaget. Företrädare för upphovsmän och uppfinnare, fiske- och rederinäring anser att upphovs- och uppfinnarkontona respektive fartygsfonderna bör behållas.

**Skälen för mitt förslag:** När det gäller egenföretagarnas reserveringsmöjligheter uppkommer som kommittén redovisat svåra avvägningsproblem. En utgångspunkt är att all näringsverksamhet, oavsett företagsform, skall behandlas lika. Samtidigt måste skatteneutralitet eftersträvas mellan egenföretagare och löntagare. Till bilden hör också att egenföretagarna ofta har ett ringa eller t. o. m. negativt eget kapital och få anställda.

Som jag tidigare redovisat bör egenföretagarnas reserveringsmöjligheter ges en något generösare inriktning än vad URF föreslår. Avsättning till K-surv bör för egenföretagare få göras med 30 % av det ingående egna kapitalet. Eftersom försäljningar av näringsfastigheter skall redovisas i inkomstslaget kapital (avsnitt 6.4.11) bör dessa ingå i survunderlaget endast till 70 %. Den lönebaserade reserveringsmöjligheten bör som URF föreslår begränsas till 20 % av årets lönesumma. Någon övre gräns för avsättningarnas storlek bör inte gälla.

Nystartade företag har ofta inget eller litet survgrundande kapital. Arbetet utförs huvudsakligen av egenföretagaren själv. Det gäller också för fria yrkesutövare m. fl. En kombinerad K- och L-surv tillgodoser inte alltid sådana egenföretagares behov av inkomstutjämning. En möjlighet att göra en reservering grundad på den egna inkomsten, såsom genom den nuvarande resultatutjämningsfonden, bör därför vara ett alternativ till de nämnda reserveringsmöjligheterna. En sådan inkomstbaserad reserv, I-surv, bör få uppgå till högst 15 % av årets inkomst. I-surv fyller också funktionen att förenkla beskattningen för företagare med liten volym på sin verksamhet.

Det nya skattesystemet innehåller sänkta skattesatser och en minskad progressivitet samt en generöst utformad generell reserveringsmöjlighet. Det bör endast i rena undantagsfall komma i fråga att därutöver införa reserveringsmöjligheter.

I det nuvarande systemet har vissa näringsidkare getts rätt att på ett mer omfattande sätt skattemässigt jämna ut sina inkomster. Enligt särskild lagstiftning kan nämligen skogsägare, upphovsmän och uppfinnare fördela sina inkomster över en längre period. Vidare har yrkesfiskare möjlighet att under en sjuårsperiod fördela sina inkomster av yrkesmässigt fiske inom ramen för systemet med allmän investeringsreserv.

Att skogen sköts rationellt och averkningarna hålls uppe utgör skäl för att behålla skogskontona. Även upphovsmannakontona bör finnas kvar. Med hänsyn till den latent skatte- och avgiftsskuld som är knuten till avsättningen på skogs- och upphovsmannakontona bör endast 50 % av kontobehållningen få tillgodoräknas survunderlaget.

Skogskonton m. m. ger förmåner utöver att utjämna inkomster. Skatten uppskjuts tills uttag sker från skogskontot, vilket ger räntefri skattecredit vid nuvarande regler. URF gör jämförelser med de skattemässiga favörer som gäller för pensionsföräkringsparande och föreslår att räntan skall beskattas

med en årlig källskatt om 20 %. För att skogskonto skall få den positiva effekt för skogsvården som är avsikten med kontot bör också en avvägning göras gentemot alternativet att låta skogen stå kvar på rot. Med hänsyn tagen till rimliga antaganden om inflation och ränta och med beaktande av andra faktorer såsom ändringar i survunderlag, fastighetstaxeringsvärden och skogsvårdsavgift framstår en skattesats på 15 % som en lämplig avvägning. Samma regler bör gälla för ränta på upphovsmannakonto.

Räntan på skogskonto och upphovsmannakonto bör således beskattas med 15 %. Det bör ankomma på den kontoförande banken att för kontohavarens räkning betala en årlig definitiv källskatt. De lagregler mitt förslag medför bör tas in i en särskild lag. Vidare krävs följdändringar i skogskontolagen (1954:142) och lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.

Yrkesfiskarna har i sitt remissyttrande avstyrkt URF:s förslag vad gäller slopandet av investeringsreserv och fartygsfond. Vid försäljning av ett fartyg uppkommer ofta en stor skattepliktig vinst, som enligt nuvarande bestämmelser kan sättas av till särskild fartygsfond för investering i ett nytt fartyg. Jag har följt URF:s förslag vad gäller slopande av avsättningsmöjligheten för bolagen (avsnitt 8.6). Med hänsyn till den allmänna inriktningen på reformen med bl. a. sänkta skattesatser och enhetligare regler bör fartygsfonderna tas bort även för enskilda näringsidkare. Detsamma bör gälla beträffande återanskaffningsfond för fastighet, särskild nyanskaffningsfond och uppfinnarkonto. Jag har redan tidigare tagit ställning för att avskaffa investeringsreserverna (avsnitt 8.1) och för att enskilda näringsidkare skall ges möjlighet att använda ersättningsfonderna (avsnitt 8.6).

### 8.10.2 Räntebalansproblemet

**Mitt förslag:** Om K-survunderlaget är negativt skall ett belopp motsvarande underlaget multiplicerat med statslåneräntan redovisas som intäkt av näringsverksamhet och som avdrag i inkomstslaget kapital (räntefördelning). Vid beräkning av underlaget undantas dock dels ett belopp om 50 000 kr., dels föregående års ackumulerade underskott i förvärvskällan. Särskilda övergångsregler gäller t. o. m. 1999 års taxering för det negativa kapitalunderlag som finns vid övergången till det nya systemet. Vidare skall t. o. m. 1995 års taxering räntesatsen för räntefördelning inte vara hela statslåneräntan.

**RINK:s förslag:** Om survunderlaget understiger noll skall ett belopp beräknat som mellanskillnaden multiplicerad med statslåneräntan redovisas som avdrag i inkomstslaget kapital och som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (räntekorrektion).

**Remissinstanserna:** RSV anser att förslaget om räntekorrektion kommer att ge upphov till en rad hanteringsproblem. I många fall kommer räntekorrektionen att avse endast mindre belopp. Även från näringslivets sida är man negativ till förslaget. Kritik riktas mot att reglerna inte tar hänsyn till att ett negativt underlag kan uppkomma av andra skäl än att verksamheten belas-

tats med privata lån. Vidare anser man att särskilda regler måste införas för att lindra övergången till det nya systemet.

**Skälen för mitt förslag:** Överskott i inkomstslaget näringsverksamhet utgör förvärvsinkomst och beläggs därmed med socialavgifter och progressiv inkomstskatt. Det innebär enligt mitt förslag ett sammanlagt skatteuttag på mellan 44 och 63 % vid en kommunalskatt på 30,8 %. Ränteinkomster liksom ränteutgifter ger således en skatteeffekt på 44 – 63 % i inkomstslaget näringsverksamhet. I inkomstslaget kapital blir skatteeffekten däremot endast 30 %.

Vid frånvaro av särskilda regler skulle denna skillnad i skatteuttag skapa snedvridningar samt ge utrymme för skatteplanering. Ränteinkomster och andra kapitalinkomster skulle företrädesvis redovisas i inkomstslaget kapital. Ränteutgifter skulle däremot i största möjliga utsträckning redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den förslagna skatteutjämningsreserven ger emellertid en motverkande effekt då den baseras på skattemässigt eget kapital inom näringsverksamheten. Överflyttning av t. ex. banksparande till inkomstslaget näringsverksamhet medför ett högre eget kapital och därmed en högre, skattemässigt förmånligare surv. För skattskyldiga som inte betalar statlig inkomstskatt balanserar surven därmed ungefär den nackdel som uppkommer för den skattskyldige genom det högre skatteuttaget för ränteinkomster inom näringsverksamhet.

Överflyttning av ränteutgifter och därmed sammanhängande lån från inkomstslaget kapital till inkomstslaget näringsverksamhet ger på motsvarande sätt en nackdel genom en lägre surv som för flertalet skattskyldiga ungefär balanserar fördelen av att ränteutgifterna ger en större sammanlagd skattelättnad i inkomstslaget näringsverksamhet.

Denna balanserande effekt uppkommer emellertid inte om survunderlaget är negativt, dvs. när skulderna inom näringsverksamheten överstiger tillgångarnas skattemässiga restvärde.

Före 1984 års taxering, då underskott av kapital vid taxeringen till statlig inkomstskatt var fullt kvittningsbart mot inkomster av andra förvärvskällor, var det mindre betydelsefullt i vilken förvärvskälla skulderna drogs av. Det förekom dock att lån som tagits för förvärv av fritidsfastigheter utanför hemortskommunen hänfördes till inkomstslaget kapital så att de vid kommunaltaxeringen skulle kunna dras av mot inkomsten av tjänst. Sedan reglerna om beräkning av underlag för tilläggsbelopp infördes märks en ökad benägenhet att ha belåningen i näringsverksamheten. I det nya skattesystemet, med fastighetsskatt i stället för schablonbeskattning samt med sänkt skattesats för kapitalbeskattning och begränsning av avdragsrätten för utgiftsräntor, uppkommer ännu starkare incitament till att förlägga ränteutgifterna till näringsverksamheten.

Några remissinstanser gör gällande att det enbart är fråga om ett kontrollproblem. Endast lån hänförliga till näringsverksamheten skall redovisas i denna och missbruk kan stävjas genom kontroll vid taxeringen. Enligt min mening är det inte bara fråga om kontrollresurser. Pengar är svåra att öronmärka. En företagare kan ha belånat sin privatbostad och satsat kapitalet i

näringsverksamheten. Han kan under flera år ha minimerat sina uttag för att klara investeringarna under ett uppbyggnadsskede. När han ett senare år har stora privata utgifter gör han ett uttag av för tillfället likvida medel. Uttaget har kanske föregåtts av en höjning av företagets checkkredit. Isolerat kan det nya lånet anses sakna samband med rörelsen. Sett i ett längre perspektiv kan det betraktas som en återbetalning av tidigare insatt kapital. På motsvarande sätt är det i praktiken möjligt att flytta över lån från privatekonomin till näringsverksamhet även vid en utvidgad kontroll. Den skattskyldige kan t.ex. lånefinansiera reparationer och investeringar utan att amortera i takt med förslitningen och därigenom göra förhållandevis stora uttag från näringsverksamheten utan att detta kan underkännas skattemässigt. Dessa uttag kan användas för att amortera egna eller makes lån inom privatekonomi eller kan sparas för att reducera lånebehovet vid senare inköp av t.ex. privatbostad, privatbil eller aktier. Det är således både teoretiskt och praktiskt mycket svårt att bestämma och upprätthålla en viss fördelning av lånen mellan en egenföretagares privata ekonomi och dennes ekonomi i hans näringsverksamhet. Det är också önskvärt att skapa skattemässig neutralitet mellan olika finansieringsformer. Utan räntebalans skulle det ofta bli betydligt fördelaktigare att finansiera en investering genom lån i stället för med tillskott av eget kapital. Räntefördelning kan bidra till ökad neutralitet mellan finansieringsalternativen.

Mot bakgrund av vad som nu anförts bör någon form av räntefördelning införas. I fråga om den närmare utformningen av sådana regler finns det dock anledning att överväga vissa förändringar i förhållande till RINK:s förslag.

Reglerna om räntefördelning blir med nödvändighet komplicerade. Problemet vid den framtida tillämpningen är oundvikliga. Det är därför viktigt att ta till vara de möjligheter som finns att begränsa dessa effekter av förslaget. Ett sätt är att undanta de egenföretagare som har små negativa underlag från att träffas av räntefördelningen. Räntefördelning bör därför inte göras när kapitalunderskottet understiger 50 000 kr. Tekniskt bör regeln utformas som ett fribelopp. Räntefördelning bör således träffa endast den del av det negativa kapitalet som överstiger 50 000 kr. Har den skattskyldige negativt kapital i flera förvärvskällor skall dock det sammanlagda fribeloppet inte få överstiga 50 000 kr.

Ett kapitalunderskott kan ha olika orsaker. En anledning kan vara att lån tagits för privat konsumtion eller privata placeringar. Underskott kan också bero på att lån tagits för investeringar i verksamheten eller för att täcka driftförluster i ett uppbyggnadsskede. Att fastigheter kan belånas utöver de värden som ligger till grund vid inkomsttaxeringen kan också ge upphov till underskott. Enligt min mening bör från räntefördelning undantas kapitalunderskott som motsvaras av ett ackumulerat underskott vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Bestämmelserna om räntefördelning bör tas in i punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL och 3 § 4 mom. SIL.

Det har hittills inte haft någon betydelse vid taxeringen om en enskild näringsidkare haft ett negativt eget kapital. Förslaget om räntefördelning kan



innebära vissa övergångsproblem. Den skattskyldige bör därför få skälig tid att stärka det egna kapitalet. Jag föreslår att man t. o. m. 1999 års taxering skall bortse från det negativa kapital som finns vid övergången till det nya systemet – normalt per den 1 januari 1991. Med negativt kapital avses här – liksom i fortvarighetstillståndet – negativa värden som överstiger fribeloppet 50 000 kr.

T.o.m. beskattningsåret 1998 kommer således endast ”nya” kapitalunderskott att träffas av räntefördelning. Det belopp som övergångsvis skall undantas från räntefördelningen – övergångsposten – bör behandlas som en tillgångspost vid beräkning av underlaget för K-surv. Därmed uppnås bättre räntebalans för kapitaluppbbyggnad också i sådana företag som vid övergången till det nya systemet har ett stort negativt kapital.

Innebörden av den föreslagna övergångsbestämmelsen kan illustreras med ett exempel. Anta att det negativa kapitalunderlaget, beräknat på sätt anges i lagen om skatteutjämningsreserv (avsnitt 8.2.2), är 500 000 kr. vid övergången till det nya skattesystemet årsskiftet 1990-1991. Övergångsposten är då 450 000 kr.

Vid 1992 års taxering kan någon räntefördelning eller K-survavsättning inte komma i fråga eftersom årets kapitalförändringar eller förluster får betydelse först vid följande års taxering. Det är alltid kapitalunderlaget vid beskattningsårets ingång som beräkningarna skall grundas på.

Anta vidare att företaget har stärkt sitt kapitalunderlag med 100 000 kr. under år 1991. Vid 1993 års taxering blir då underlaget för K-survavsättning kapitalunderlaget den 1 januari 1992 på minus 400 000 kr. ökat med övergångsposten 450 000 kr. En survavsättning kan därför göras med 15 000 kr. (30 % av 50 000 kr.).

Anta i stället att företagets kapitalunderskott ökar beskattningsåret 1991 med 150 000 kr., varav 60 000 kr. beror på ett underskott vilket inte kan kvittas mot inkomst av tjänst. Kapitalunderlaget den 1 januari 1992 uppgår således till minus 650 000 kr. Detta negativa belopp skall minska med övergångsposten (450 000 kr.), underskottet vid 1992 års taxering i förvärvskällan (60 000 kr.) och fribeloppet om 50 000 kr. Underlaget för räntefördelning blir således  $(-650\,000 + 450\,000 + 60\,000 + 50\,000 =)$  90 000 kr. vid 1993 års taxering.

Övergångsposten skall således t. o. m. taxeringen år 1999 behandlas som en tillgångspost redan vid beräkning av survunderlaget. Övergångsposten kan övertas av ett dödsbo så länge detta inte taxeras som handelsbolag. Den kan också övertas efter benefikt förvärv förutsatt att den nye ägaren övertar samtliga tillgångar i förvärvskällan till skattemässiga restvärden.

Bestämmelsen bör tas in som punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen om skatteutjämningsreserv.

För att ytterligare lindra effekten av räntefördelningen föreslår jag också en annan övergångsbestämmelse. Underlaget för räntefördelningen bör vid 1993 – 1995 års taxeringar multipliceras med endast 55, 70 resp. 85 % av statslåneräntan. Bestämmelsen har placerats som punkt 12 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i KL.

De föreslagna övergångsbestämmelserna bör på ett godtagbart sätt lösa det problem kring vederlagsreverser som bl. a. LRF tagit upp. När exempel-

vis en jordbruksfastighet överläts till någon närstående utställs inte sällan vederlagsreverser till överlåtaren eller syskonen. Behandlas överlåtelsen som arv eller gåva påverkar skuldförbindelsen inte avskrivningsunderlaget. Den nye ägaren övertar i stället förre ägarens oavskrivna restvärde. Om skulden redovisas i näringsverksamheten minskar det egna kapitalet. Ofta löper reverserna med låg eller ingen ränta. Även vederlagsreverserna är främst ett övergångsproblem. I framtiden kan räntefördelningsreglerna beaktas vid generationsskiftet.

Jag har nyss berört varför fastigheter som utgör anläggningstillgångar bör få tas upp till endast 70 % av sitt skattemässiga restvärde – alternativt 70 % av viss procent av taxeringsvärdet för 1991. Bestämmelsen finns intagen i 6 § lagen om skatteutjämningsreserv. Reduceringen av fastighetens värde påverkar storleken av kapitalunderlaget respektive räntefördelningen. För delägare i handelsbolag skall motsvarande reduktion göras såvitt gäller räntefördelning enligt punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. En del av räntefördelningen kan således bero på att fastigheter tagits upp till 70 % av sitt värde men de därpå belöpande skulderna till sitt fulla belopp. Det finns därför anledning att justera räntebegränsningen i inkomstslaget kapital (3 § 2 mom. andra stycket SIL). Om gränsen på 100 000 kr. för full avdragsrätt överskrids genom räntefördelning därför att det skett en 30-procentig reduktion av fastighetsvärdena bör gränsen höjas i motsvarande mån. Detsamma bör gälla även beträffande bostadsrätter och andra tillgångar som omfattas av de nämnda reduceringsreglerna.

Med de ovan föreslagna ändringarna bör räntebalansen fungera i det nya skattesystemet. Räntefördelningen möjliggör de föreslagna sänkningarna av skattesatserna i kapital- och bolagsbeskattningen. Den upprätthåller en godtagbar neutralitet mellan enskilda företagare och löntagare.

### 8.10.3 Indelning i förvärvskällor och underskottsavdrag

**Mitt förslag:** Näringsverksamhet som bedrivs av enskilda näringsidkare indelas i förvärvskällor. Vid indelningen tas hänsyn till om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten (aktiv verksamhet) eller ej (passiv verksamhet). Aktiva verksamheter bildar en förvärvskälla även om de är av sinsemellan olikartat slag. Passiva verksamheter kan däremot bilda skilda förvärvskällor. Utomlands självständigt bedriven näringsverksamhet hänförs alltid till passiv verksamhet.

Underskott i förvärvskälla får dras av vid beräkningen av inkomst av förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Underskott vid en förvärvskällas upphörande behandlas som reaförlust. Detta innebär att 70 % av underskottet får dras av från intäkt av kapital.

Underskott av aktiv litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet får om den skattskyldige så önskar i stället dras av vid beräkning av inkomst av tjänst. Ett villkor för avdrag är att den skattskyldige redovisat intäkter av någon betydelse från verksamheten.

**RINK:s förslag:** Indelningen i förvärvskällor sker på i huvudsak samma sätt som enligt nuvarande regler för rörelse. I övrigt överensstämmer RINK:s förslag i princip med mitt. RINK har dock inte föreslagit någon särskild regel för kulturell verksamhet.

**Remissinstanserna:** Indelningen i förvärvskällor och de därtill kopplade begränsade kvittningsmöjligheterna kritiserar av många remissinstanser därför att förslaget anses missgynna egenföretagare i förhållande till bolag. I stället föreslås att förvärvskälleindelningen avskaffas även för enskilda näringsidkare, alternativt att möjlighet skall finnas att kvitta underskott av förvärvskälla mot överskott av andra förvärvskällor inom inkomstslaget, eller t. o. m. mot överskott i andra inkomstslag. RSV ifrågasätter om det inte skulle räcka med en uppdelning på två förvärvskällor – aktiv resp. passiv förvärvskälla.

**Skälen för mitt förslag:** Enligt gällande regler beräknas inkomsten inom de olika inkomstslagen särskilt för varje förvärvskälla. Beträffande jordbruksfastighet och annan fastighet bildar varje fastighet, del av fastighet eller komplex av fastigheter som utgör förvaltningsenhet en förvärvskälla. I fråga om rörelse är varje förvärvsverksamhet som är att anse som självständig rörelse en förvärvskälla. Om rörelse bedrivs huvudsakligen med den skattskyldiges egen arbetskraft anses i allmänhet en förvärvskälla föreligga. Är verksamheterna till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang är det som regel fråga om skilda förvärvskällor. För att ett inre sammanhang skall anses föreligga är det inte tillräckligt att ledningen är gemensam. Dessutom krävs viss gemensamhet i övrigt, exempelvis gemensamhet i verksamhetsart eller i driftkostnader. Fastighet i utlandet och utomlands självständigt bedriven rörelse utgör en förvärvskälla som beskattas i inkomstslaget kapital.

Från och med 1988 års taxering har förvärvskälleindelningen ingen betydelse för den kommunala taxeringen. Samtliga fysiska personer beskattas i hemortskommunen oavsett var förvärvskällan är belägen. Förvärvskälleindelningen har däremot betydelse vid statstaxeringen genom att underskott i en förvärvskälla inte får räknas av från överskott i en annan förvärvskälla vid beräkningen av underlag för tilläggsbelopp. Vidare får vid beräkning av underlag för socialavgifter utjämning av underskott eller överskott inte ske mellan olika förvärvskällor.

RINK föreslår att enskild näringsverksamhet skall indelas i förvärvskällor i huvudsaklig överensstämmelse med de nuvarande reglerna för rörelse. En viss uppmjukning av de nuvarande reglerna sker dock genom att skilda verksamheter får bilda en gemensam förvärvskälla om de har naturlig anknytning till varandra. Vidare föreslås att förvärvskällorna skall hänföras till antingen aktiv eller passiv näringsverksamhet. Denna indelning får betydelse bl. a. i socialavgiftshänseende.

RINK föreslår vidare att underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet får kvittas mot framtida överskott i förvärvskällan avseende såväl inkomstskatt som sociala avgifter utan tidsbegränsning. Ackumulerade underskott som utgör en definitiv förlust när förvärvskällan upphör dras av efter 70-procentig kvotering i inkomstslaget kapital. Förslaget

innebär att kvittning av underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan förvärvskälla inte tillåts.

URF har från sina utgångspunkter inte haft något att erinra mot RINK:s förslag.

För egen del gör jag följande bedömning.

Någon spärr mot kvittning mellan olika verksamheter behövs knappast i de fall den skattskyldige arbetat i dem i inte oväsentlig omfattning. Aktiva verksamheter bör därför – om det inte är fråga om verksamhet i handelsbolag – bilda en gemensam förvärvskälla. Om kvittning fick ske mellan aktiv och passiv verksamhet eller mellan olika passiva verksamheter skulle emellertid utrymmet för skatteplanering bli alltför stort. Varje passiv verksamhet bör därför utgöra en förvärvskälla.

Den omständigheten att samtliga aktiva verksamheter bildar en gemensam förvärvskälla innebär inte att gränsen mellan näringsverksamhet och hobby förskjuts. En verksamhet av hobbykaraktär får således givetvis inte ingå i en förvärvskälla.

Fastighet i utlandet och utomlands självständigt bedriven näringsverksamhet bör hänföras till inkomstlaget näringsverksamhet. Eftersom sådana inkomster inte ger förmåner enligt socialförsäkringssystemet bör verksamheterna hänföras till passiv verksamhet. En sådan verksamhet kan dock ingå i aktiv verksamhet om den har sådan anknytning till annan verksamhet att verksamheterna behandlas som en verksamhet som utgör aktiv näringsverksamhet.

Av det tidigare sagda följer att kvittning av överskott och underskott mellan olika förvärvskällor inte bör tillåtas. I stället bör förlustutjämnning ske på så sätt att underskott av en förvärvskälla dras av vid beräkningen av inkomsten av förvärvskällan det följande beskattningsåret. Visar förvärvskällan underskott under flera beskattningsår i följd ackumuleras underskotten.

Jag har tidigare i fråga om aktiebolagens förlustutjämningsmöjligheter föreslagit att beslut om underskottens storlek skall fattas som en del av inkomsttaxeringen (avsnitt 8.5). Det bör även gälla för nu behandlade underskott.

Föreligger underskott vid förvärvskällans upphörande bör underskottet behandlas som reaförlust. Innebörden av detta är att 70 % av underskottet får dras av från intäkt av kapital. I den mån den nämnda procentandelen av underskottet härigenom inte går i kvittning mot kapitalintäkt medges skatte-reduktion med 30 % av kvarstående belopp enligt de generella reglerna för inkomstlaget kapital.

Jag vill här också ta upp en särskild fråga. Det är inte ovanligt att författare, konstnärer och andra kulturarbetare kombinerar verksamhet som i det nya systemet blir hänförlig till näringsverksamhet med arbetsanställning som skall hänföras till tjänst. Det är enligt min mening rimligt att i sådana fall underskott av näringsverksamheten får dras av mot intäkt av tjänst. En förutsättning för avdrag bör dock vara att den skattskyldige redovisat intäkter av någon betydelse från verksamheten. Bedömningen bör avse en period av fyra år inklusive det aktuella beskattningsåret.

De lagändringar som mitt förslag medför har tagits in i 18 §, 26 § och 33 § 3 mom. KL samt i 3 § 13 mom. SIL.

Ytterligare en fråga skall här tas upp. Av skäl som jag nämnt tidigare (avsnitt 6.10.9) bör en ändring göras beträffande företagares rätt att göra avdrag för pensionsförsäkring. Avdraget bör göras i förvärvskällan och beräknas som hittills enligt bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 46 § KL. Denna lagändring har tagits in i punkt 21 av anvisningarna till 23 § KL.

#### 8.10.4 Beskattningsår

**Mitt förslag:** Rätten till brutet räkenskapsår avskaffas för enskilda näringsidkare, dödsbon och juridiska personer som förvaltar samfällighet och vars inkomst beskattas hos delägarna samt för sådana handelsbolag där fysisk person eller dödsbo skall beskattas för bolagets inkomster. En dispensmöjlighet införs för vissa speciella fall.

**URF:s förslag:** Samma som mitt bortsett från förslaget beträffande handelsbolag och möjligheten till dispens.

**Remissinstanserna:** RSV finner det angeläget att förslaget genomförs. Remissinstanserna från näringslivet är kritiska. De anför att belastningen på de bokförings- och revisionsbyråer som anlitas av egenföretagare blir stor under bokslutsperioden. Man framhåller även att förslaget hindrar att enskilda näringsidkare använder ett räkenskapsår som är anpassat till verksamhetens art.

**Skälen för mitt förslag:** Näringsidkare är som regel bokföringsskyldiga enligt BFL. Räkenskapsåret utgörs av kalenderåret eller annan period av tolv månader (brutet räkenskapsår). Ett brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj – den 30 april, den 1 juli – den 30 juni eller den 1 september – den 31 augusti. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer har möjlighet att medge att annan period av tolv månader får utgöra räkenskapsår. Den som är bokföringsskyldig för flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. Detsamma gäller beträffande koncerner. Även här finns en dispensmöjlighet.

Enskild person eller dödsbo som äger eller brukar en jordbruksfastighet är inte bokföringsskyldig enligt BFL. Däremot föreligger skyldighet att som underlag för taxeringen föra räkenskaper enligt JBFL. Bestämmelserna i JBFL om räkenskapsår överensstämmer med dem i BFL förutom att det inte finns någon möjlighet till dispens att ha annan tolv månadersperiod som räkenskapsår.

Med taxeringsår avses enligt 3 § KL (lydelse enligt prop. 1989/90:74) det kalenderår under vilket taxering sker i första instans. Beskattningsåret utgör det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret eller, vid brutet räkenskapsår, det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret.

Enskilda näringsidkare kommer normalt vid sidan av näringsverksamheten att redovisa inkomst eller underskott av kapital i det nya systemet. Det blir härvid viktigt att tillgångar och skulder liksom inkomst- och utgiftsräntor fördelas korrekt mellan näringsverksamheten och privatekonomin. Detta gör det angeläget att redovisningsperioden för näringsverksamheten och pri-

vatekonomin överensstämmer. Räkenskapsåret för enskild näringsverksamhet bör därför utgöras av kalenderår. Detsamma bör gälla för näringsverksamhet som bedrivs av dödsbo och av juridisk person som förvaltar samfällighet och vars inkomst beskattas hos delägarna och i fråga om handelsbolag om det finns fysisk person eller dödsbo som skall beskattas för bolagets inkomst. Härigenom kommer all näringsverksamhet som skall beskattas kommunalt att ha kalenderår som beskattningsår.

I speciella situationer kan ett krav på kalenderår te sig alltför ingripande. Jag syftar närmast på fall där ett handelsbolag med en mycket begränsad verksamhet ingår i en större koncern. Kalenderårskravet kan då leda till att hela koncernen får gå över från brutet år till kalenderår. Om inte andra skäl talar emot det bör handelsbolaget i ett fall som detta kunna få tillämpa brutet räkenskapsår liksom de övriga koncernföretagen. För att uppnå detta bör den dispensregel som nu tar sikte enbart på brutna räkenskapsår kompletteras så att dispens kan ges även från det nytillkomna kravet på kalenderår för vissa bokföringsskyldiga.

Vid remissbehandlingen har framhållits att ett krav på kalenderår som räkenskapsår för enskild näringsverksamhet leder till ökad belastning för bokföringsbyråer m. fl. Ett kalenderårskrav även för handelsbolag (utom för handelsbolag med enbart aktiebolag m. fl. som delägare) innebär en ytterligare koncentration av arbetet. Effekterna bör i och för sig vara förhållandevis begränsade. En klar majoritet av de företagare det gäller har redan i dag kalenderår som räkenskapsår. Arbetet kommer också i viss mån att underlättas om de extra komplikationer som följer av olika beskattningsår för näringsverksamheten och privatekonomin försvinner. Det är ändå angeläget att pröva vad som kan göras för att ge de berörda en möjlighet att fördela arbetet över en något längre period.

Enligt en huvudregel skall självdeklaration lämnas senast den 15 februari under taxeringsåret. Vissa skattskyldiga får dock lämna självdeklaration senast den 31 mars under taxeringsåret. Detta gäller bl. a. den som närmast föregående år varit skyldig föra räkenskaper om räkenskapsåret slutat senare än den 31 augusti året före taxeringsåret. Om någon visar att han på grund av särskilda omständigheter är förhindrad att lämna självdeklaration inom föreskriven tid får han beviljas anstånd. Anstånd får inte utan att det finns synnerliga skäl medges längre än till utgången av maj månad under taxeringsåret. Den som i varaktigt bedriven rörelse biträder deklarationskyldiga med att upprätta självdeklaration kan få tillstånd att enligt tidsplan lämna deklaration under tiden den 1 april – den 31 maj under taxeringsåret. Någon materiell ändring av dessa regler föreslås inte i prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag m. m.

Jag har från RSV inhämtat att det finns möjligheter att tillämpa gällande bestämmelser mer generöst i syfte att underlätta arbetet för bokföringsbyråer m. fl. Det finns enligt min mening också utrymme att något flytta fram den nuvarande sluttidpunkten för deklarerationer som skall lämnas enligt tidsplan. Jag avser att återkomma i den frågan i samband med ändringar i deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten som aktualiseras till följd av skatterefor-men. Med mer generösa anståndsregler bör de olägenheter som remissinstanserna pekat på begränsas avsevärt.

**Mitt förslag:** En egenföretagare som även för privat bruk disponerar en bil som ingår i hans näringsverksamhet skall påföras bilförmån enligt samma regler som gäller för löntagare. En egenföretagare som i näringsverksamheten använder en egen bil som inte tillhör verksamheten får avdrag med högst 12 kr. per mil. I fråga om avdrag för kostnader för resor till och från arbetet skall samma regler gälla för egenföretagare som för löntagare.

**RINK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Tre remissinstanser har kommenterat förslaget. De avstyrker förslaget med hänvisning till att det bryter mot de principer för beskattning av enskild näringsverksamhet som hittills gällt.

**Skälen för förslag:** I gällande rätt saknas regler om hur sådana kostnader som delvis är av privat natur, delvis kostnader i en förvärvskälla skall fördelas. Enligt praxis medges avdrag för bilkostnader i rörelsen endast för bilar som är nödvändiga för driften, dvs. om bilen betraktas som ett rörelseinventarium. De totala kostnaderna skall då fördelas mellan den privata och den yrkesmässiga användningen i förhållande till körsträckan för vardera ändamålet. Egenföretagaren får således avdrag för de bilkostnader som direkt betingas av rörelsen. Bilens övriga kostnader under året utgör egenföretagarens privata icke avdragsgilla levnadskostnader. Om rörelsens nytta av bilen är obetydlig medges i stället avdrag för inbesparade transportkostnader.

Kan den totala körsträckans fördelning mellan privat körning och körning i förvärvsverksamheten inte visas brukar kostnaderna för den privata körningen uppskattas till ett skäligt belopp.

Jag har tidigare föreslagit att bilförmån vid inkomst av tjänst skall värderas till 0,8 basbelopp med tillägg av 20 % av nybilspriset, dock att värdet inte får överstiga 42 % eller understiga 35 % av nybilspriset (avsnitt 5.3.2.1). Fr. o. m. innevarande år är avdraget för körning med egen bil i tjänsten 12 kr. per mil (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1017).

En anpassning av enskilda näringsidkares avdragsrätt för bil i näringsverksamheten till vad som gäller för löntagare är påkallad med hänsyn till målen om likformiga, enhetliga och rättvisa skatteregler. En sådan förändring bör kunna innebära att reglerna blir enklare att tillämpa.

Någon ändring beträffande grunderna för en bedömning av frågan när en bil kan anses utgöra en tillgång i näringsverksamhet bör inte göras. Frågan får avgöras med utgångspunkt från det allmänna stadgandet i 20 § KL på vilken gällande praxis grundas. För att en bil skall kunna inräknas i avskrivningsunderlaget krävs således att den kan anses nödvändig för näringsverksamheten. En sådan bil utgör en tillgång i verksamheten för vilken värdeminskningsskatt medges och det skattemässiga restvärdet inräknas i survunderlaget.

Metoden att fördela de faktiska kostnaderna för en näringsverksamhetsbil efter körsträckan i förvärvsverksamheten resp. privat bör emellertid inte

längre användas med hänsyn till föreslagna och genomförda förändringar avseende löntagare. I stället bör näringsidkaren redovisa ett förmånsvärde i inkomstslaget näringsverksamhet beräknat på samma sätt som en löntagares bilförmån.

En näringsidkare som inte redovisar sin bil som ett inventarium i näringsverksamheten bör få avdrag för körningar i näringsverksamheten med 12 kr. per mil. En förutsättning är att inga driftkostnader belastat verksamheten. Liksom enligt nuvarande regler skall den skattskyldige kunna redovisa underlaget för avdraget genom körjournal eller på annat lämpligt sätt.

För närvarande gäller att reglerna för avdrag för kostnader för resor till och från arbetet är gemensamma i fråga om inkomstslagen jordbruksfastighet, rörelse och tjänst. Även i det nya systemet bör samma regler tillämpas.

De lagändringar som mitt förslag föranleder har tagits in i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 22 § KL resp. punkt 32 av anvisningarna till 23 § KL.

## 8.11 Handelsbolag

### 8.11.1 Allmänna utgångspunkter

Ett handelsbolag är en juridisk person som kan förvärva tillgångar och ådra sig skulder. Handelsbolaget är däremot inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Handelsbolagets inkomster beskattas i stället hos delägarna.

Frågan om att göra handelsbolaget till skattesubjekt har varit aktuell länge. En modell för en sådan beskattning lades fram av FSK (SOU 1986:44). FSK:s s. k. staketmetod byggde bl. a. på att inkomster i bolaget skulle träffas av en låg beskattning – 10 % om det bara fanns fysiska personer som delägare – och att uttag skulle vara avdragsgilla. Modellen följde mycket nära det tidigare förslaget till staketmetod för enskild näringsverksamhet (SOU 1984:70).

Den modell som URF presenterat skiljer sig i viktiga hänseenden från det tidigare förslaget. Ett handelsbolag skall enligt URF:s förslag i allt väsentligt beskattas efter de regler som gäller för aktiebolag. Skattesatsen är densamma och uttagna vinstmedel beskattas hos delägarna som lön eller som utdelning.

URF:s förslag beträffande handelsbolagen var inte komplett. Bl. a. saknades övergångsbestämmelser. Av den anledningen har åtskilliga remissinstanser avstått från att ta ställning till förslaget. De som har tagit ställning har i allmänhet tillstyrkt att handelsbolaget görs till skattesubjekt enligt i huvudsak den modell som URF föreslagit.

URF har vidare föreslagit vissa ändringar i den civilrättsliga lagstiftningen. Görs handelsbolaget till skattesubjekt är det viktigt att det inte råder något tvivel om att det föreligger ett handelsbolag och inte ett enkelt bolag. URF har därför – liksom tidigare FSK – föreslagit att registreringen i handelsregistret skall konstituera handelsbolaget. Att rättsverkningar knyts till registreringen innebär samtidigt att gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag förskjuts. Genom att avstå från registrering kan ett enkelt bolag bedriva näringsverksamhet. Detta är inte möjligt enligt lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. HBL.



URF har också tagit upp frågan om att ändra HBL i syfte att göra det möjligt för en enskild näringsidkare att bilda ett s. k. enmanshandelsbolag. Det alternativet skulle kunna te sig attraktivt för en enskild näringsidkare som vill få tillgång till de expansionsmöjligheter som finns i ett aktiebolag utan att behöva iakttä de formaliteter och krav på bundet kapital som följer av en aktiebolagsbildning. I en promemoria som upprättats inom justitiedepartementet i oktober 1989 har lagtekniska aspekter på enmanshandelsbolaget belysts. Promemorian – som också innehåller URF:s förslag i registreringsdelen – har mottagits ganska väl vid remissbehandlingen. På en del håll har emellertid uttalats skepsis mot införandet av enmanshandelsbolag.

URF ställde förslaget om enmanshandelsbolag mot förslaget om särskild redovisningsmetod (SRM). Som framgått av vad jag tidigare anfört (avsnitt 8.1) anser jag att modellen med SRM bör utredas vidare. Med de beröringspunkter som finns mellan beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag är det naturligt att man i utredningsarbetet också kommer in på handelsbolagens beskattning. Ett sådant fortsatt utredningsarbete är också nödvändigt eftersom URF inte hann med att fullständigt belysa modellen med handelsbolaget som skattesubjekt. Även de civilrättsliga frågorna bör tas upp i det fortsatta arbetet.

Av vad jag nu sagt följer att det inte nu kan komma i fråga att göra handelsbolaget till skattesubjekt. Vad det då gäller är att anpassa dagens regler om delägarbeskattning till det nya inkomstskattesystem som skall tillämpas fr. o. m. 1992 års taxering.

### 8.11.2 Nya regler för fortsatt delägarbeskattning

**Mitt förslag:** All verksamhet i handelsbolag – utom reavinster vid avyttring av näringsfastigheter och bostadsrätter m. m. – beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Avdrag för avsättning till surv görs vid beräkning av handelsbolagets inkomst. Räntefördelningen görs däremot på delägarnivå på grundval av det justerade ingångsvärde som gäller i reavinstsystemet. Delägarbeskattningen av vissa äldre dödsbon behålls.

**Skälen för mitt förslag:** I det nya skattesystemet beskattas alla inkomster i ett aktiebolag i inkomstlaget näringsverksamhet. Reavinster och kapitalinkomster beskattas inte längre enligt särskilda regler. Beskattningen sker helt och hållet enligt bokföringsmässiga grunder. Någon kontantprincip förekommer inte. För fysiska personer sker beskattning av reavinster och kapitalinkomster i det nya inkomstlaget kapital. Kontantprincipen behålls för deras del.

Reglerna för fysiska och juridiska personer skiljer sig alltså i det hänseendet åt. Det gäller också för surven och den till surven kopplade räntefördelningen. Räntefördelning förekommer bara för fysiska personer och dödsbon.

Att skatteregler för fysiska och juridiska personer inte är desamma ger

upphov till problem. Vid utformningen av nya skatteregler för handelsbolag måste man ta hänsyn till att det bland delägarna kan finnas såväl fysiska som juridiska personer. Det leder oundvikligen till särregler och svårigheter vid tillämpningen. Mot denna bakgrund är det nödvändigt att förenkla reglerna där det går att göra. Ett visst mått av schabloniseringar måste också godtas.

Jag har tidigare (avsnitt 8.10.4) föreslagit att handelsbolag där det ingår fysiska personer och dödsbon som delägare skall ha kalenderår som räkenskapsår. Förslaget skall ses mot bakgrund av motsvarande krav för enskilda näringsidkare och behovet av en fast avstämningstidpunkt gentemot privat-ekonomin vid tillämpningen av reglerna om surv och räntefördelning.

I det nya systemet gäller särskilda regler för beräkning av kapitalinkomst. Bl. a. finns ett tak för fullt avdrag för nettoutgiftsräntor. Regler av detta slag kan inte utan vidare tillämpas på delägarna i ett handelsbolag. Vill man få ett helt likvärdigt resultat förutsätter detta att inte bara – som i dag – bolagets inkomst utan också olika poster som ligger till grund för inkomstberäkningen fördelas på delägarna. Sådana regler ter sig alltför komplicerade. En komplicerande faktor är också att principerna för inkomstberäkningen – kontantprincip och bokföringsmässiga grunder – är olika för fysiska och juridiska personer. Till detta kommer de svårigheter som en särbehandling av tillgångar och skulder i kapitalförvaltningen skulle leda till vid tillämpning av survreglerna och av reglerna om räntefördelning.

Det skulle innebära en avsevärd förenkling att beskatta även handelsbolagets kapitalinkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Jag anser att den ändringen bör kunna göras, särskilt som det är just utövandet av näringsverksamhet som konstituerar handelsbolaget. Konsekvensen blir bl. a. att ränteintäkter och utdelning träffas av full inkomstskatt och – enligt reglerna för passiv näringsverksamhet – särskild löneskatt och att ränteutgifter blir fullt avdragsgilla i näringsverksamheten. Vinster på t. ex. kapitalplaceringsaktier blir också beskattade i näringsverksamheten. Däremot beskattas vinster vid avyttring av näringsfastigheter, bostadsrätter m. m. i kapital (avsnitt 6.4.11).

Enligt lagrådsremissen skulle vidare beskattning ske i kapital vid avyttring av näringsbetingade aktier m. m. i ett handelsbolag. Reglerna var alltså i det hänseendet desamma som för enskilda näringsidkare (jfr avsnitt 6.5.16). Under innehavstiden skulle däremot gälla avvikande regler för handelsbolag i och med att räntor på lån för förvärv av aktierna fick dras av i näringsverksamheten. I och för sig kan den förmånen i viss utsträckning balanseras genom att aktierna utesluts från survunderlaget. Regler av det slaget blir emellertid approximativa och de kan slå fel i olika situationer. Mot den lösning som föreslogs i lagrådsremissen talar också att reglerna för beskattning av vinster i fåmansägda aktiebolag – med beskattning i såväl kapital som tjänst – blir mycket svåra att tillämpa om aktierna innehas genom ett handelsbolag, särskilt om det under handelsbolagets innehav av aktierna skett växlingar i delägarkretsen.

Av de skäl som jag angett har jag kommit till att en mer hållbar lösning är att beskatta näringsbetingade aktier m.m. fullt ut i inkomstslaget näringsverksamhet. Jag föreslår att förslaget i lagrådsremissen ändras på den punk-

ten. De nya reglerna bör dock inte tillämpas förrän vid 1993 års taxering. Avyttringar under år 1991 (1992 års taxering) bör beskattas i kapital (se vidare övergångsbestämmelserna). Därmed kan berörda handelsbolag avvakta det fortsatta utredningsarbetet innan ställning tas till behovet av eventuella omstruktureringsåtgärder. För kapitalplacersingsaktier m.m. bör de nya reglerna gälla redan fr.o.m. 1992 års taxering.

Vad gäller reaförluster gäller olika regler för fysiska personer och för aktiebolag och andra juridiska personer som avses i 10 a § SIL. För fysiska personer kvoterar vissa förluster till 70 % (avsnitt 6.5.4). För aktiebolag m. fl. gäller att förlusterna avseende kapitalplacersingsaktier m. m. sparas och utnyttjas mot framtida vinster vid avyttringar av samma slags tillgångar (avsnitt 8.5).

I lagrådsremissen föreslogs att en sådan sparanderegul skulle tillämpas så snart det bland handelsbolagsdelägarna fanns en juridisk person som vid direktinnehav skulle ha berörts av regeln. Den lösningen är emellertid förenad med vissa nackdelar. En sparanderegul är svår att tillämpa på bolagsnivå eftersom handelsbolaget inte taxeras. Den kan också leda till handel med andelar i handelsbolag med ännu inte utnyttjade förluster. En konsekvent tillämpning av regeln innebär också att rätten att utnyttja gamla förluster faller bort om de juridiska personerna avyttrar sina andelar till fysiska personer. Mot denna bakgrund föreslår jag i stället att handelsbolagets reaförluster behandlas på samma sätt som reaförlusterna hos en fysisk person. Det innebär alltså att förlusten i vissa fall kvoterar till 70 % vid beräkning av inkomsten av näringsverksamheten. Kvoteringen bör gälla oavsett om det bland delägarna finns enbart fysiska personer, enbart juridiska personer eller om delägarkretsen är blandad.

Vad gäller surven finns det två huvudalternativ. Avsättning till surv kan göras antingen på bolagsnivå – och beräknas på bolagets skattemässiga egna kapital – eller på delägarnivå. Survavsättning på delägarnivå förutsätter att delägarrens skattemässiga kapitalbehållning kan fastställas årligen. Detta är inte utan vidare möjligt eftersom det bl. a. förutsätter att differensen mellan handelsbolagets (civilrättsliga) egna kapital och handelsbolagets skattemässiga kapital (värderat enligt survreglerna) fördelas på delägarna på något sätt. Jag anser att övervägande skäl talar för att göra survavsättningen på bolagsnivå. För den lösningen talar också att en eventuell övergång till att behandla handelsbolaget som skattesubjekt bör underlättas om surven finns i bolaget och inte hos delägarna.

Tekniskt skulle man kunna beräkna ett underlag för räntefördelning på bolagsnivå. En fördel med den lösningen är att survberäkningen kan göras samlat. Det finns emellertid också nackdelar, bl. a. att räntefördelning skulle kunna undvikas om mot en negativ kapitalbehållning hos en fysisk person – som egentligen skulle föranleda räntefördelning – svarar en positiv kapitalbehållning hos en juridisk person.

Enligt min mening finns det i stället anledning att knyta an till 1988 års reavinstregler för andelar i handelsbolag. Enligt dessa regler skall andelens justerade ingångsvärde (omkostnadsbeloppet) beräknas årligen. Det justerade ingångsvärdet bör kunna användas som underlag för räntefördel-

ningen. Det förutsätter emellertid att de särskilda regler för värderingen av fastigheter, bostadsrätter m. m. som gäller för fysiska personer vid tillämpning av survreglerna får slå igenom. Vid beräkning av underlaget för räntefördelning bör därför det justerade ingångsvärdet reduceras om bolaget innehåller fastigheter, bostadsrätter m. m. som inte är omsättningstillgångar.

Utöver vad jag här har tagit upp bör några större ingrepp i delägarbeskattningen inte behöva göras. 1988 års regler för reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag kan t. ex. behållas.

Det finns inte heller någon anledning att nu ändra principen om delägarbeskattning av vissa äldre dödsbon. Det innebär bl. a. att delägarna i boet kan träffas av räntefördelning. Underlaget för räntefördelning bör bestämmas för boet och inte – som hos handelsbolagen – på delägar nivå. Däremot bör de handelsbolagsbeskattade dödsbona inte få göra avdrag för avsättning till surv och vidare bör kapitalinkomster hållas utanför näringsverksamheten och beskattas enligt de nya reglerna i SIL. Dessa båda ändringar i förhållande till förslaget i lagrådsremissen innebär att övergången till delägarbeskattning i stort sett inte påverkar reglerna för inkomstberäkningen i dödsboet. Vad gäller begränsningen av avdragsrätten för räntor (avsnitt 6.3.2) bör kvoteringen till 70 % tillämpas på boets nettoutgiftsräntor över 10 000 kr.

Av min redogörelse framgår att den nya regleringen – även med de föreslagna förenklingarna – blir förhållandevis komplicerad. Som jag tidigare nämnt skall emellertid handelsbolagens beskattning utredas vidare (avsnitt 8.1). I den mån det arbetet inte skulle leda fram till att handelsbolagen görs till skattesubjekt får de här föreslagna reglerna naturligtvis omprövas.

Mina förslag till nya regler finns i 53 § 3 mom. och i punkterna 1, 2 och 16 av anvisningarna till 22 § och punkterna 1 och 33 av anvisningarna till 23 § KL, 3 § 2 mom. SIL samt 11 § lagen om skatteutjämningsreserv.

## 8.12 Beskattning av fåmansföretag m.m.

### 8.12.1 De särskilda fåmansföretagsreglerna

**Mitt förslag:** De särskilda fåmansföretagsreglerna behålls. I likhet med förslaget om beskattning av överutdelning från fåmansföretag beskattas förmånerna som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst utan uttag av sociala avgifter, rätt till schablonavdrag eller grundavdrag. Någon avdragsrätt för företaget föreligger inte.

Företagsledaren skall beskattas för hela anskaffningsvärdet vid fåmansföretagets förvärv från utomstående av lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller närståendes privata bruk. Undantag görs för förvärv av bil som beskattas som bilförmån. I konsekvens med detta har företaget avdragsrätt för bilkostnaderna.

En delägare eller närstående som till företaget säljer in egendom som avses i 30 § SIL beskattas för hela köpeskillingen som intäkt av tjänst om egendomen inte är till nytta för företaget.

Utköp av egendom till underpris skall inte föranleda beskattning av företagsledaren om denne tidigare beskattats för anskaffningsvärdet. Har en delägare förvärvat egendom från företaget till ett pris som understiger marknadsvärdet skall företaget beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget. Uttagsbeskattning sker inte i de fall företagsledaren beskattats vid företagets förvärv av egendomen. Vidare sker uttagsbeskattning när ett fåmansföretag lämnat företagsledare lån med fördelaktig ränta.

Särskilda vinstberäkningsregler skall gälla vid delägares eller närståendes införsäljning av egendom till företaget. Överstiger det avtalade priset marknadsvärdet, skall som försäljningspris vid reavinstbeskattningen gälla marknadsvärdet. Skillnaden mellan försäljningspris och marknadsvärde förmånsbeskattas. Schablonreglerna vid försäljning av fastighet och bostadsrätt får inte tillämpas vid beräkning av vinsten om inte fastigheten eller bostadsrätten helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagets näringsverksamhet.

**FSK:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt i fråga om stoppreglernas innehåll.

**Remissinstanserna (avseende FSK:s förslag):** Övervägande antalet remissinstanser är positiva till kommitténs förslag. Från näringslivshåll invänds att förmåner av ifrågavarande slag bör beskattas lika oavsett om de utgår till företagsledare och delägare i fåmansföretag eller till anställda i andra företag. I fråga om hyresersättning för lokalupplåtelse till företaget hävdas att bestämmelsen även bör omfatta delägare. Beträffande de s. k. förbjudna lånen påpekas från bl. a. *RSV* och *kammarrätten i Stockholm* att en viss tidsgräns bör uppställas för att återbetalning av sådana lån skall godtas och utsluta beskattning. *LO* och *TCO* menar att alla lån bör jämföras med löneuttag.

**Skälen till mitt förslag:** 1976 års särregler för fåmansföretag (de s. k. stoppreglerna) infördes i syfte att förhindra att företagsledare och delägare i sådana företag skaffade sig obehöriga skatteförmåner genom olika transaktioner mellan bolaget och sig själva. Reglerna utformades så att den för aktiebolagen gällande dubbelbeskattningseffekten inte eliminerades. Behovet av sådana regler kvarstår även efter en omläggning av skattesystemet.

Beskattning av de ifrågavarande förmånerna sker i dag i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Detta inkomstslag finns inte i det nya systemet. Beskattning av förmånerna måste därför ske i något av inkomstslagen tjänst eller kapital.

I fråga om överutdelning m.m. från fåmansföretag har jag föreslagit att beskattning skall ske som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst utan uttag av socialavgifter, rätt till schablonavdrag eller grundavdrag (avsnitt 6.8). Bestämmelserna tas in i *SIL*. De fåmansföretagsregler som jag nu behandlar hör systematiskt inte hemma i *SIL* utan i *KL*. De bör därför föras in som en särskild punkt i anvisningarna till 32 § *KL*, som behandlar inkomst av tjänst. Bestämmelserna har flyttats över med i stort sett oförändrat innehåll.

Ändringarna består främst i att systematiska brister i regelsystemet avhjälpes.

Den nuvarande bestämmelsen som reglerar *ett fåmansföretags förvärv av egendom* som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd *för företagsledarens privata bruk* kan enligt min mening inte ersättas av en regel om att beskattning av anskaffningsvärdet skall ske som för vanliga löneuttag. Av förarbetena till 1976 års fåmansföretagslagstiftning (SOU 1975:54, prop. 1975/76:79) framgår att bestämmelsen skall tillämpas endast vid företagets förvärv av lös egendom från utomstående. Detta bör klart framgå av lagtexten.

När det gäller frågan om *förvärv av bil* för företagsledarens privata bruk delar jag FSK:s uppfattning att det nya systemet för beskattning av bilförmåner som trädde i kraft den 1 januari 1987 (prop. 1986/87:46, SkU 9, rskr. 73, SFS 1986:1199) bör medföra att bilar undantas från tillämpning av den nyss nämnda bestämmelsen. Vid behandlingen av beskattningen av naturaförmåner har jag föreslagit att delvis nya beskattningsregler införs för bilförmån. Dessa ändringar påverkar dock inte min bedömning att en undantagsregel för förvärv av bilar i fåmansföretag bör införas. Vidare bör som jag tidigare anfört den särskilda värderingsregeln för företagsledare i fåmansföretag avseende bilförmån slopas. Som en konsekvens av att undantagsregeln införs bör företaget få rätt till värdeminskningssavdrag på anskaffningsvärdet.

Om en till företagsledaren närstående person, som inte själv är anställd eller delägare i företaget, får utnyttja bil för privat bruk bör företagsledaren beskattas för förmånen. Genom sitt bestämmande inflytande är det han som har gjort det möjligt för den närstående att utan motprestation använda företagets bil för privat bruk.

Från några remissinstanser har hävdats att det föreligger en omotiverad olikhet i beskattningen beroende på om fåmansföretaget köper en villafastighet eller en bostadsrätt som tjänstebostad åt företagsledaren. Enligt min mening är förvärv av en bostadsrätt åt företagsledaren eller honom närstående person just en sådan åtgärd som inte är betingad av företagets verksamhet och därför skall föranleda beskattning av företagsledaren. Den omständigheten att villafastigheter inte behandlas på samma sätt är inte tillräckligt för att undanta bostadsrätter från denna beskattning.

Bestämmelsen bör inte tillämpas om företaget anskaffar en omsättnings-tillgång för företagsledarens privata bruk. I ett sådant fall bör i stället vanliga regler om uttagsbeskattning gälla.

Om en *delägare i ett fåmansföretag avyttrar lös egendom till företaget* som inte är till nytta för företagets verksamhet reavinstbeskattas delägaren i dag enligt 35 § 4 mom. KL för hela köpeskillingen. Enligt mitt tidigare framlagda förslag skall reavinster beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 % (avsnitt 6). För att förhindra transaktioner av detta slag anser jag att det inte är tillräckligt att hela köpeskillingen beskattas med denna skattesats. Bestämmelsen bör därför föras ihop med de övriga stoppreglerna och hela beloppet beskattas på samma sätt som föreslås för överutdelning från fåmansföretag.

Den nuvarande regeln om beskattning vid *felaktig prissättning* vid överlä-

telse av egendom mellan fåmansföretag och delägarna kolliderar med bestämmelserna om både företagens förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk och delägars införsäljning av onyttig lös egendom. I praxis (RÅ 1985 1:52) har bestämmelsen om felaktig prissättning inte ansetts tillämplig när företagsledare vederlagsfritt tagit ut egendom från företaget om företagens förvärv av samma egendom medfört att företagsledaren beskattats för anskaffningskostnaden. Jag delar FSK:s uppfattning att denna praxis bör komma till uttryck i lagtexten. Inte heller bör en delägars införsäljning av onyttig lös egendom till överpris föranleda beskattning enligt bestämmelsen om felaktig prissättning. Regeln att hela köpeskillingen skall tas upp som skattepliktig intäkt får anses tillräcklig. Felaktig prissättning vid införsäljning av fast egendom och bostadsrätter återkommer jag till senare.

Har delägaren i efterhand korrigerat en felaktig prissättning genom att t. ex. återbetala mellanskillnaden till företaget, bör detta inte medföra att transaktionen bedöms enligt någon stoppregel om rättelsen sker inom samma tid som tillämpas för att rättelse av taxering skall anses ha skett frivilligt och skattetillägg därför inte påförs. Däremot bör inte ett villkor att avtalet mellan företaget och delägaren är beroende av taxeringsmyndigheternas godkännande beaktas. Transaktionen skall bedömas som om den fullföljts.

FSK:s förslag om ändrad definition av begreppet fåmansföretag medför bl. a. att bestämmelsen angående felaktig prissättning inte blir tillämplig på fåmansägda handelsbolag. För en viss situation anser jag emellertid att felprisregeln bör tillämpas även på fåmansägda handelsbolag.

Vad jag syftar på är utköp från ett fåmansägt handelsbolag av fastigheter och bostadsrätter e.d. som vinstbeskattas enligt de förmånliga reglerna för privatbostäder. Förvärvar ett handelsbolag – eller ett aktiebolag – en jordbruksfastighet, vilket kan komma att bli möjligt i framtiden, skall mangårdsbyggnaden ingå i näringsverksamheten. Detta medför bl. a. att bolaget får rätt att göra reparationsavdrag. Tar delägaren sedan ut byggnaden ur bolaget och säljer den, behöver han endast betala 9 % skatt på försäljningssumman om byggnaden efter uttaget räknas som privatbostad. Det bör göras klart att uttaget inte utan skatteeffekter kan ske till underpris. Bestämmelsen bör utformas på det sättet att uttag från fåmansägt handelsbolag till underpris av fastigheter och bostadsrätter e.d. som är så inrättade att de kan användas för privat boende också beskattas enligt regeln om felaktig prissättning.

Beträffande beskattning vid *företagsledares eller företagsledare närstående persons upplåtelse av lokal till fåmansföretag* gör jag följande bedömning.

Mitt förslag om beskattning vid uthyrning av privatbostäder (avsnitt 7.6) innebär att beskattning sker på samma sätt i inkomstslaget kapital, oavsett om uthyrningen avser hela eller del av året. Från hyresintäkten medges avdrag med 4 000 kr. samt därutöver vid uthyrning av småhus 20 % av hyresintäkten och vid annan uthyrning för den del av den egna hyran eller avgiften som belöper på den uthyrda delen. Om bostaden eller del därav hyrs ut till arbetsgivare eller uppdragsgivare medges inte 4 000-kronorsavdraget. I det fallet medges skäligt avdrag.

Bakgrunden till den nuvarande bestämmelsen om beskattning vid företagsledares upplåtelse av lokal som ägs eller disponeras av honom till få-

mansföretaget var att man ville förhindra att företagsledaren genom att utnyttja schablonbeskattningen av en- och tvåfamiljsfastigheter skattefritt skulle kunna tillgodogöra sig ersättningen. Bestämmelsen är enligt min mening fortfarande befogad. Det gäller även när särskilda bestämmelser nu införts för beskattning av anställdas ersättningar från arbetsgivaren för lokalupplåtelse och trots de nya reglerna om beskattning av uthyrningsinkomster. Företagsledaren skulle annars få möjlighet att ta ut ersättning från företaget som lägre beskattad kapitalinkomst, trots att den egentligen borde beskattas som tjänst. Hela hyresersättningen skall därför redovisas i inkomstslaget tjänst.

Upplåtarens avdragsrätt för kostnader för uthyrningen bör begränsas till de direkta merkostnaderna som föranletts av företagets utnyttjande av lokalen.

I fråga om företagets avdragsrätt för lokalkostnaden anser jag i likhet med FSK att denna bör motsvara utgivet belopp om detta är marknadsmässigt. Med marknadsmässig ersättning förstås vad företaget skulle ha fått betala till en utomstående för en motsvarande lokal.

Bestämmelsen angående hyresersättning bör även fortsättningsvis gälla för fåmansägda handelsbolag. Motivet till bestämmelsen hänger inte i första hand samman med upprätthållandet av dubbelbeskattningen. I det här sammanhanget bör enligt min mening inte göras någon skillnad mellan en upplåtelse till aktiebolag och handelsbolag.

Bestämmelsen om beskattning till följd av *överträdelse av låneförbudet* i aktiebolagslagen (1975:1385) är inte någon fåmansföretagsregel utan beskattning sker vid förbjudna lån från alla aktiebolag. Bestämmelsen bör därför brytas ut och placeras i en egen anvisningspunkt, punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL. Innebörden av begreppet lån i aktiebolagslagen och KL bör vara detsamma och det skall i normalfallet vara fråga om ett penninglån för att beskattning skall ske. I förtydligande syfte bör detta framgå av lagtexten.

Grundprincipen när det gäller beskattning av transaktioner som täcks av låneförbudet är att det är fråga om uttag för gott av medel från företaget. Uttaget bör således jämföras med lön. Frågan om en återbetalning av lånet skall utesluta beskattning måste bedömas mycket restriktivt. En omständighet som kan föranleda att beskattning inte skall ske är att lånet återbetalats före utgången av låntagarens beskattningsår. Ett krav bör dock vara att det är fråga om en definitiv återbetalning och inte ett s. k. rullande lån.

Enligt reglerna som jag tidigare föreslagit för beskattning av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare skall förmånen beskattas i inkomstslaget tjänst och beläggas med socialavgifter samtidigt som ett mot förmånen svarande belopp får dras av enligt allmänna regler om avdrag för räntekostnader (avsnitt 5.3.2.1). Vidare slopas det skattefria beloppet om 2 000 kr. liksom de särskilda reglerna om räntetillägg i 10 § 6 mom. SIL.

De nya reglerna är enligt min mening inte tillräckliga för att avhålla företagsledare i fåmansföretag från att utnyttja sin speciella ställning och därigenom skaffa ett lån med fördelaktig ränta. Bestämmelsen om beskattning av företagsledare eller närstående person som får en sådan förmån bör därför



behållas. Beskattning bör ske i inkomstslaget tjänst på samma sätt som vid överutdelning m. m. från fåmansföretag. Företaget å sin sida bör uttagsbeskattas.

Vid delägars *införsäljning av en fastighet* till fåmansföretaget gäller för närvarande att reavinstberäkningen inte får göras enligt de regler som normalt gäller vid fastighetsförsäljningar. Regler motsvarande de som gäller för beräkning av reaförlust skall i stället tillämpas. RSV kan medge dispens om försäljningen sker av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Enligt RSV:s praxis gäller i princip att undantag medges om den införsålda fastigheten helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagens rörelse.

Även med de av mig föreslagna beskattningsreglerna för fysiska personers avyttring av privatbostäder och näringsfastigheter (avsnitt 6.4.7 och 6.4.11) finns behov av att inte tillåta en schablonmässig beräkning av reavinsten vid införsäljning av fastighet som inte skall användas i företagens näringsverksamhet. Motivet är liksom tidigare att förhindra att delägaren genom sådana onödiga införsäljningar tar ut medel från företaget på ett från skattesynpunkt fördelaktigt sätt, trots att delägaren genom företaget har samma tillgång till fastigheten som före försäljningen. Jag delar FSK:s uppfattning att RSV:s praxis – som innebär att införsäljningar av fastigheter som helt eller huvudsakligen skall användas i företagens näringsverksamhet beskattas enligt de vanliga reavinstreglerna – lagfästs. Detta innebär att schablonberäkning av vinsten får göras vid sådana ”nyttiga” införsäljningar. RSV bör få möjlighet att medge schablonberäkning om det finns synnerliga skäl.

För att förhindra att en delägare i samband med införsäljningen genom överprissättning för fastigheten tar ut medel från företaget, som beskattas enligt den av mig föreslagna skattesatsen på 30 % för kapitalinkomster, bör överpriset beskattas som intäkt av tjänst.

Beräkning av reavinst för *bostadsrätter* skall i enlighet med vad jag tidigare anfört (avsnitt 6.4.10) ske på i princip samma sätt som beräkningen av reavinst för fastigheter. Beräkningen av vinsten kan antingen ske enligt en grundregel eller enligt en schablonregel. Mot denna bakgrund anser jag att beskattningen av en delägars *införsäljning av en bostadsrätt* till fåmansföretaget bör behandlas på samma sätt som en motsvarande fastighetsinförsäljning.

Bakgrunden till nuvarande bestämmelser att fåmansföretag endast har avdragsrätt för utbetalat *tantiem* är att det ansetts otillfredställande att fåmansföretag skulle få en skattekredit genom att göra reserveringar för tantiem och liknande skulder. Syftet med bestämmelsen är att företagens avdrag och mottagarens skattepliktiga intäkt skall hänföra sig till samma år. FSK föreslår att avdragsrätt införs för avsättning om tantiemet betalas ut inom två månader från räkenskapsårets utgång. I likhet med RSV anser jag att förslaget – trots vissa fördelar – skulle innebära en sådan tungrodd administration att det inte bör genomföras.

**Mitt förslag:** Definitionen av fåmansföretag skall inte omfatta handelsbolag. För de fall en viss bestämmelse skall omfatta även handelsbolag införs en definition av begreppet fåmansägt handelsbolag som i princip överensstämmer med definitionen av fåmansföretag. För handelsbolagen är det andelsinnehavet eller bolagsavtalet som avgör om ett väsentligt inflytande föreligger. Det skall av lagtexten framgå att aktiernas röstvärde skall beaktas vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag. Det skall vidare av lagtexten framgå att bolag vars aktier är inregistrerade vid Stockholms fondbörs eller är föremål för OTC-notering inte skall räknas som fåmansföretag. Detta bör ske genom att hänvisning görs till begreppet aktiemarknadsbolag enligt lagen (1985:571) om värdepappersmarknaden. Likaså skall som fåmansföretag inte räknas bostadsrättsföreningar och renodlade bostadsaktiebolag.

**FSK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser är positiva till förslagen. Från några håll anförs att inga företag vars aktier är föremål för omsättning på aktiemarknaden eller för inofficiella noteringar bör betraktas som fåmansföretag. Några länskattemyndigheter anser att subsidiärdefinitionen av fåmansföretagsbegreppet bör ändras så att den kan tillämpas på sådana bolag som t.ex. Praktikertjänst AB, där verksamheten är uppdelad på flera avgränsade rörelsegrenar. Från några håll efterlyses en närmare definition av företagsledarbegreppet i lagtexten.

**Skälen för mitt förslag:** Vid tillkomsten av lagstiftningen om fåmansföretag framhölls att det avgörande för om ett *fåmansföretag* skulle anses föreliggande var att en person eller ett fåtal personer hade ett dominerande eller väsentligt inflytande i företaget. Av lagtexten kom emellertid inte klart att framgå att aktiernas röstvärde skall beaktas vid bedömningen om ett sådant inflytande föreligger. Praxis (RÅ 1986 ref. 47) har dock tolkat bestämmelsen så att de ägda eller innehavda aktiernas röstvärde skall beaktas. Jag delar kommitténs uppfattning att detta bör komma till klart uttryck i lagtexten.

Bolag som är inregistrerade vid Stockholms fondbörs eller är föremål för OTC-notering får anses vara underkastade sådan insyn och kontroll att det inte föreligger samma risk för missbruk som i mer renodlade fåmansföretag. I praxis har också ett OTC-noterat företag inte bedömts som ett fåmansföretag (RÅ 1986 ref. 165). Jag anser i likhet med kommittén att det av lagtexten bör framgå att definitionen av fåmansföretag inte omfattar sådana bolag. Detta bör uttryckas genom en hänvisning till begreppet aktiemarknadsbolag i lagen om värdepappersmarknaden. För övriga bolag som är föremål för omsättning på marknaden och för vilka inofficiella noteringar föreligger är jag inte beredd att föreslå något generellt undantag. I dessa fall får en bedömning göras i varje enskilt fall.

Beskattningen av handelsbolagens vinster är inte uppdelad i två led utan

all beskattning sker direkt. Ägarnas uttag av kontanter ur handelsbolaget påverkar alltså inte beskattningen. Handelsbolagens ställning inom fåmansföretagslagstiftningen har ifrågasatts från många håll, bl. a. eftersom ett av syftena med denna lagstiftning var att förhindra ägarna av aktiebolag att tillgodogöra sig bolagets vinstmedel på ett sådant sätt att beskattningen vid uttagstillfället kringgås. Jag delar den uppfattningen att handelsbolagen inte generellt skall anses som fåmansföretag. De bör därför undantas från definitionen. Om en bestämmelse skall tillämpas på ett handelsbolag bör detta i stället uttryckligen anges. Till följd av detta måste en särskild definition av vad som avses med ett fåmansägt handelsbolag införas. Definitionen bör ansluta till definitionen av fåmansföretag. Frågan om ett dominerande inflytande föreligger i sådana handelsbolag skall avgöras med ledning av andelsinnehavet eller bolagsavtalet.

Beträffande definitionen av *företagsledarbegreppet* delar jag FSK:s uppfattning att en närmare konkret utformning i lagtexten knappast är möjlig utan att en samlad bedömning av alla föreliggande omständigheter måste göras. Härvid kan jämförelse bl. a. göras med vad som gäller vid bedömningen vid inkomstuppedelning i familjeföretag beträffande förhållandet mellan företagsledare och medhjälpare make.

Bestämmelserna om beskattning av förmåner från fåmansföretag har tagits in i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Till punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL har flyttats bestämmelserna om beskattning vid överträdelse av låneförbudet. Bestämmelserna om reavinstberäkning vid delägars införsäljning av egendom har tagits in i 24 § 6 mom. SIL. I 2 § 13 mom. SIL har införts bestämmelser som tar sikte på fåmansföretaget.

### 8.12.3 Inkomstuppedelning i familjeföretag

**Mitt förslag:** Den nuvarande 400-timmarsgränsen för att medhjälpare make själv skall beskattas för ersättning för sin arbetsinsats liksom bestämmelsen angående arbete utfört i makarnas gemensamma bostad slopas. Avgörande skall i stället vara den faktiska arbetsinsatsen och ersättningens marknadsmässighet i förhållande till det utförda arbetet. 16-årsgränsen för att barn själva skall beskattas för lön för sitt arbete i föräldrarnas verksamhet behålls.

Beträffande ersättningar från fåmansägt handelsbolag till medhjälpare make och barn, som också är delägare i bolaget, skall bestämmelsen om inkomstuppedelning gälla för all inkomst – bortsett från skälig ränta på insatt kapital.

**FSK:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** I stort sett samtliga remissinstanser är positiva till att 400-timmarsgränsen slopas. Företrädare för näringslivet föreslår att 16-årsgränsen slopas eller i vart fall sänks till 15 år. Några remissinstanser anser att bestämmelsen angående inkomstuppedelning i fåmansägda handelsbolag där make och barn också är delägare är obehövlig.

**Skälen för mitt förslag:** Makar som tillsammans har ett företag eller bedriver näringsverksamhet behandlas i beskattningshänseende olika när det gäller möjligheten att fördela resultatet mellan sig beroende på om verksamheten anses utövad gemensamt eller om den ene maken betraktas som medhjälpare. Anses verksamheten bedriven av båda makarna gemensamt eller anses – i fåmansföretag – båda makarna som företagsledare, godtas i princip den av makarna gjorda inkomstupdelningen. I medhjäparfallen är det den medhjälparens faktiska arbetsinsats som är avgörande för möjligheten till inkomstupdelning. Denna princip är enligt min mening en riktig utgångspunkt för reglernas uppbyggnad. En medhjälparens make har ungefär samma ställning som en utomstående som anställts i företaget och har inte det ansvar som följer av företagsledande uppgifter. Beträffande gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjäparfall anser jag att departementchefens uttalande i prop. 1975/76:77 s. 67 f. fortfarande är vägledande både i direktägd verksamhet och i fåmansföretag där båda makarna är verksamma.

När en av makarna anses som medhjälpare krävs för inkomstupdelning att den medhjälparens arbetsinsats uppgått till minst 400 timmar under beskattningsåret. Denna timgräns infördes för att möjliggöra en kontroll av medhjälparens arbetsinsats. 400-timmarsgränsen har alltsedan den infördes kritiserats starkt. Den har ansetts leda till effekter som inte kan accepteras från rättvis- och jämställdhetssynpunkt. Skäl kan i och för sig anföras för att behålla 400-timmarsgränsen om denna är effektiv från kontrollsynpunkt. Av de enkätsvar som redovisats i FSK:s betänkande och av inkomna remissvar framkommer emellertid att så inte är fallet. 400-timmarsgränsen bör därför slopas. Avgörande för inkomstupdelningen skall i stället vara den medhjälparens faktiska arbetsinsats och ersättnings marknadsmässighet. Liksom tidigare bör telefonpassning och representation i bostaden inte beaktas.

Regeln om ålderskravet för att barn själva skall bli beskattade är fortfarande motiverad av kontrollskäl. Några mer bärande skäl för att sänka åldersgränsen föreligger inte enligt min mening.

Bestämmelserna om inkomstupdelning gäller också lön från handelsbolag till företagsledarens make och barn som är delägare i handelsbolaget. Bestämmelserna har ansetts vara tillämpliga endast vid fördelning av arbetsinkomster (RÅ 83 1:18 och RÅ 1986 ref. 111). Praxis möjliggör alltså en inkomstupdelning i fåmansägda handelsbolag som inte godtas när det gäller fåmansaktiebolag. Bestämmelserna om inkomstupdelning bör inte – såvitt gäller inkomst som make och barn får som delägare i handelsbolaget – begränsas till att avse endast ersättning för utfört arbete. Om det belopp sådana delägare fått från bolaget överstiger marknadsmässig ersättning för utfört arbete och skälig ränta på insatt kapital, skall därför företagsledaren beskattas för den överskjutande delen.

Bestämmelserna om inkomstupdelning har tagits in i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL.

## 8.13.1. Avskattning av lagerreserver m.m.

**Mitt förslag:** Lagerreserver, avsättning till internvinstkonto och resultatutjämningsfond återförs till beskattning till den nya skattesatsen under längst fyra år. Formellt återförs reserverna till beskattning vid 1992 års taxering. Vid denna taxering beslutas ett uppskovsbelopp som utgör skillnaden mellan de upplösta reserverna och årets survavsättning. Beloppet utgör en intäkt som skall återföras till beskattning med minst 25 % per år vid taxeringarna åren 1992–1995. Något särskilt avdrag – rabatt – om uppskovsbeloppet återförs i snabbare takt utgår inte. Fysiska personer behöver inte ta upp någon del av uppskovsbeloppet vid 1992 års taxering. För enskilda näringsidkare skall intäkten beläggas med särskild löneskatt och inte bli förmånsgrundande om den skattskyldige inte yrkar annat. För näringsidkare som i samband med övergången går över till att driva verksamheten i aktieföretag föreslås en möjlighet att återföra uppskovsbeloppet i bolaget.

**URF:s förslag:** Överensstämmer i huvudsak med mitt. De särskilda avskattningsreglerna föreslås även omfatta skadeförsäkringsföretagens regleringsfonder för trafikförsäkring och utjämningsfonder. Avsättning till internvinstkonto omfattas däremot inte. Återföring föreslås ske under fem år. För uppskov krävs i princip maximal survavsättning. Återföring skall ske med minst 30 %, 20 %, 20 %, 20 % och 10 % under taxeringsåren 1992 – 1996. Vid snabbare återföring utgår rabatt med maximalt 13,5 % av återfört belopp. För en fysisk person som skjuter upp återföringen till 1993 års taxering utgår ett tillägg om 10 % av det uppskjutna beloppet.

**Remissinstanserna:** Förslaget godtas i stort. RSV anser att en avvecklingsperiod om tre år är tillräcklig. Verket hävdar att kravet på maximal survavsättning vid 1992 års taxering är okontrollerbart. Från näringslivets sida framhålls att reglerna av likviditetsskäl bör få en generösare utformning. *Näringslivets skattedelegation* understryker att avskattningsperiodens längd inte får begränsas, att en höjning av rabatten bör övervägas för att nå åsyftad effekt samt att anstånd bör medges med inbetalning av den skatt som belöper på reservupplösningen.

**Skälen för mitt förslag:** Av flera skäl är det angeläget att de nya reglerna kan tillämpas fullt ut så snart som möjligt. Förslaget att de gamla reserverna skall skattas av till den nya, lägre skattesatsen möjliggör också en förhållandevis kort avskattningsperiod. Här bör också beaktas att företagen, låt vara i varierande omfattning, har möjlighet att föra över en del av gamla reserver till surv.

Uppskov med beskattningen bör medges vid återföring av resultatutjämningsfond samt reserver i lager och pågående arbeten. Avsättning till internvinstkonto omfattades inte av förslaget i lagrådsremissen. Med hänsyn till att sådana avsättningar i vissa fall kan uppgå till betydande belopp anser jag

dock att uppskov bör medges även vid upplösning av sådana reserver.

Jag har tidigare föreslagit att skadeförsäkringsföretagens avdragsrätt för avsättning till regleringsfonder för trafikförsäkring och utjämningsfonder avskaffas. Avskattningsfrågan bör dock utredas vidare (jfr avsnitt 8.8.3). Jag avstår därför från att nu lägga fram något förslag om hur dessa fonder skall återföras till beskattning.

Bl. a. aktiebolagens möjligheter till reserveringar i lager m.m. har begränsats genom lagstiftning under hösten 1989 (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1021). Detta innebär att likviditetseffekterna vid avskattningen minskar något. Avskattningsperioden bör därför kunna förkortas till fyra år. Förekomsten av rabatter skulle medföra att företagen likväl skulle få möjligheter att genom lageruppyggnad eller ökade nedskrivningar uppnå betydande skattevinster. Jag föreslår därför att rabatter inte skall utgå. I gengäld behöver några spärregler för lagerreservuppyggnad inte införas.

Avskattningsregler utan rabatter medför en budgetförstärkning i förhållande till URF:s förslag. Reglerna blir också enklare att tillämpa då något krav på maximal survavsättning inte behöver införas. Mot bakgrund av detta bör uppskovsbeloppet fördelas jämnt över perioden så att minst 25 % per år återförs vid taxeringarna 1992 – 1995.

De återförda beloppen bör beaktas vid debiteringen av preliminärskatt. Jag avser att senare återkomma till de frågor som aktualiseras i det sammanhanget.

För aktiebolagens del kommer den skattepliktiga intäkten att beskattas med skattesatsen 30 %. För enskild näringsverksamhet skulle likviditetstjämfrestningen bli större än för aktiebolag om intäkten både grundar egenavgifter och träffas av full inkomstskatt. Det finns därför skäl att inte ta ut fulla egenavgifter utan enbart skattedelen – den särskilda löneskatten. En skattskyldig som önskar det bör dock ha möjlighet att låta intäkten bli förmånsgrundande. I sådana fall skall fulla egenavgifter tas ut.

Dessa regler är avsedda att gälla för de enskilda näringsidkare som efter skattereformen väljer att driva verksamheten vidare i samma företagsform. Näringsidkare som vid eller efter övergången byter företagsform och går över till aktiebolag bör få en möjlighet att lösa upp de gamla reserverna i aktiebolaget. Avskattningen kan då ske till en skattesats om 30 %.

URF föreslår att någon obligatorisk avskattning inte skall ske för fysiska personer redan vid 1992 års taxering. I stället får motsvarande högre belopp tas upp till beskattning vid 1993 års taxering med ett tillägg om 10 %. Utnyttjas den möjligheten skall – om uppskovsbeloppet vid 1992 års taxering fastställs till 100 – vid 1993 års taxering tas upp 52,5 (25 + 10 % av 25 + 25) och vid 1994 och 1995 års taxeringar vardera 25.

Bakgrunden till URF:s förslag i denna del är att de skattskyldiga skall få viss tid på sig att ta ställning till i vilken företagsform avskattningen av reserverna skall göras och hur verksamheten skall bedrivas fortsättningsvis. Det argumentet för en senareläggning av avskattningen gäller alltså, särskilt som frågan om SRM och handelsbolagens beskattning skall utredas vidare. URF:s förslag bör därför genomföras. Med hänsyn till bl. a. att avskattningstiden begränsats från fem till fyra år finns det inte tillräckliga skäl att räkna

upp det senarelagda avskattningsbeloppet med ett 10-procentigt tillägg. Det innebär – för att knyta an till det tidigare exemplet – att den sammanlagda intäkten vid 1992 och 1993 års taxeringar blir 50 oavsett hur avskattningen fördelas mellan dessa år.

Även för de enskilda näringsidkarna gäller att surven kan absorbera en stor del av avskattningsbeloppet. Likviditetseffekterna blir i de flesta fall begränsade. Har näringsidkaren ett stort och maximalt nedskrivet lager kan effekten emellertid bli mer kännbar. Jordbrukare med djurbesättningar hör ofta till denna kategori. Jag vill därför erinra om att mitt förslag (avsnitt 8.3.2) att djur skall få värderas till 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden leder till att storleken av de lagerreserver som skall återföras till beskattning minskar högst betydligt.

### 8.13.2 Regler för banker m.fl.

**Mitt förslag:** De finansiella företagens obeskattade reserver – värde-regleringskonton m.m. – återförs i sin helhet till beskattning vid 1992 års taxering. Skatten som belöper på uppskovsbeloppet debiteras under en fyraårsperiod taxeringsåren 1992 – 1995 med 25 % resp. år. Någon rabatt utgår inte.

**URF:s förslag:** Obeskattade reserver återförs under tre år. Uppskovsbeloppet fastställs vid 1992 års taxering och tas upp till beskattning med minst 25, 25 resp. 50 % under taxeringsåren 1992 – 1994. Rabatt utgår med högst 32 % av det återförda beloppet.

**Remissinstanserna:** *Riksbanken* och *bankinspektionen* anser att förslaget är bra från kapitaltäckningssynpunkt. Bankinspektionen anser dock att avskattningen – i vart fall när det gäller banker som är beroende av internationell rating – bör ske med ett engångsbelopp. Från de finansiella företagens sida är man kritisk mot förslaget. De anser att avskattningen leder till försämrad konsolideringsgrad även om soliditeten förbättras. Rabatten bör vara generösare. Som ett alternativ till rabatt bör en längre avskattningsperiod få tillämpas.

**Skälen för mitt förslag:** De särskilda villkor som gäller för vissa företag i den finansiella sektorn har redovisats tidigare (avsnitt 8.8.2). För i första hand bankerna gäller att de fyller viktiga samhällsfunktioner och dessutom är de föremål för en löpande värdering av olika internationella ratinginstitut.

För banker, finansbolag, kreditaktiebolag, fondkommissionsbolag m.fl. gäller fr.o.m den 1 februari 1990 skärpta kapitaltäckningskrav (prop. 1989/90:43, NU15, SFS 1989:1086-1095). Kapitalkraven har anpassats till den internationella nivå som föreslagits av den s.k. Baselkommittén, ett samarbetsorgan inom 10-gruppen, till vilken Sverige hör.

De nyss föreslagna reglerna med ett uppskovsbelopp som intäktsförs under ett antal år är mindre lämpliga för företag med internationellt anpassade kapitaltäckningskrav. Jag delar därför bankinspektionens uppfattning att avskattningen lämpligast bör ske med ett engångsbelopp så att de upplösta re-

serverna efter avdrag för avsättning till surv omedelbart kan tas upp till beskattning och på en gång kan föras över till eget kapital. Den likviditets- och lönsamhetspåfrestning som engångsavsattningen kan innebära bör lösas genom att skattebeloppet får erläggas under ett antal år.

Den här beskriva tekniken bör tillämpas inte bara på bankerna. Skillnaderna mellan bankerna och andra institut på de finansiella marknaderna tenderar alltmer att suddas ut. Jag anser därför att gemensamma bestämmelser bör gälla för alla nu aktuella företag som kommer att lyda under kapitaltäckningsregler. Däremot anser jag inte att t.ex. dotterföretag – givetvis förutsatt att dessa inte själva lyder under kapitaltäckningskrav – till sådana företag bör omfattas av reglerna.

URF diskuterar ett alternativ där skatten på det skattepliktiga beloppet skulle fastställas vid 1992 års taxering och att avskattningen därmed skulle göras till en uppbördsfråga (SOU 1989:34 not 3 s. 346). Nackdelen med metoden är enligt URF att en sådan regel fordrar kompletterande bestämmelser för avräkning av förluster under avskattningsperioden. När det gäller de finansiella företagen anser jag inte att några avräkningsregler för förluster behövs.

Av tekniska skäl anser jag att ett uppskovsbelopp bör bestämmas även för banker m.fl. Beloppet skall sedan omedelbart återföras till beskattning. Skatten på uppskovsbeloppet debiteras sedan som om den belöpte på beskattningsår som taxeras 1992 – 1995. Likviditetseffekterna blir därmed desamma som för icke finansiella företag.

### 8.13.3 Förlustavdrag m.m.

**Mitt förslag:** Gamla outnyttjade förluster enligt lagen (1960:63) om förlustavdrag får av juridiska personer dras av vid den första taxeringen i det nya systemet. Uppkommer underskott får detta föras vidare enligt de nya reglerna. Fysiska personer får motsvarande avdrag antingen från sin taxerade förvärvsinkomst eller från inkomst av kapital. För alla skattskyldiga gäller att reaförluster som inte kunnat utnyttjas och vissa förluster i rederirörelse m.m. förs över i det nya systemet på i huvudsak oförändrade premisser.

**URF:s förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Inga invändningar har framförts mot förslaget.

**Skälen för mitt förslag:** Jag har tidigare föreslagit att alla aktiebolags inkomster skall beskattas i en enda förvärvskälla och att begränsningarna i rätten att räkna av t.ex. underskott av rörelse i utlandet och rederirörelse m.m. från annan inkomst avskaffas. Underskott skall få dras av vid taxeringen för det närmast följande taxeringsåret (avsnitt 8.5). Juridiska personer utom dödsbon bör vid övergången få föra över sina gamla förluster till det nya systemet och räkna av dessa mot inkomsten av näringsverksamhet. I de fall nuvarande regler innebär begränsningar i rätten att kvitta underskott mot andra slags inkomster bör motsvarande gälla för gamla underskott även i det



nya systemet.

Enskilda näringsidkares gamla outnyttjade förluster får dras av antingen mot förvärvsinkomst eller mot inkomst av kapital.

Övergångsreglerna finns i lagen om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag, i punkterna 5 och 6 av övergångsbestämmelserna till KL och i punkterna 6 och 13 av övergångsbestämmelserna till SIL.

#### 8.13.4 Spärregler

**Mitt förslag:** Rätten till avdrag för värdeminskning på inventarier och andra tillgångar som skrivs av enligt inventariereglerna halveras vid 1991 års taxering till vinstdelningsskatt och särskild vinstskatt. Begränsningen gäller endast anskaffningar efter den 26 januari 1990. Undantag görs för sådana anskaffningar som grundas på skriftligt avtal som ingåtts senast nämnda dag. En möjlighet till dispens införs för vissa omstruktureringssituationer.

**Skälen för mitt förslag:** URF föreslår – i syfte att begränsa skattemässigt betingade lagerreservuppyggnader inför övergången – att särskilda spärregler införs. Jag har tidigare redogjort för skälen till att sådana regler inte bör införas för lager (avsnitt 8.13.1).

För att underlätta övergången till det nya skattesystemet togs under hösten 1989 ett första steg mot en ny företagsbeskattning (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1016 – 1023). Bolagsskattesatsen sänktes från 52 % till 40 % för aktiebolag och flertalet andra juridiska personer. Parallellt med detta togs rätten till avdrag för avsättning till allmän investeringsfond bort samtidigt som utrymmet för lagernedskrivning begränsades. Som framgått innebär mitt här framlagda förslag att bolagsskattesatsen vid 1992 års taxering sänks till 30 % och att vinstdelningsskatten avskaffas.

Sänkningen av bolagsskattesatsen mellan inkomståren 1990 och 1991 blir alltså 10 procentenheter. För företag som betalar vinstdelningsskatt kommer skillnaden i skattesats att bli betydligt större. Det rör sig om en sänkning från ungefär 48 % till 30 %. För företag med brutna räkenskapsår som betalar särskild vinstskatt kan skattesatsen vid 1991 års taxering uppgå till ungefär 57 %. Så stora skillnader i skattesats mellan inkomståren 1990 och 1991 ger företagen ett incitament att tidigarelägga avdrag i en omfattning som annars inte skulle ha varit företagsekonomiskt motiverad. Ett verksamt inslag i en sådan skatteplanering skulle vara att anskaffa inventarier och utnyttja rätten till värdeminskningsavdrag.

Det är från allmän synpunkt inte önskvärt att skatteomläggningen driver fram en efterfrågan på avskrivningsunderlag. Särskilda regler bör därför införas för att begränsa de skattemässiga vinsterna av sådana avdrag vid 1991 års taxering. Reglerna bör ta sikte på värdeminskningsavdrag på inventarier och andra tillgångar för vilka samma avdragsregler är tillämpliga. Åtgärden bör endast bli tillämplig vid taxeringen till vinstdelningsskatt och till särskild vinstskatt. Reglerna bör utformas så att skatteeffekten av ett värdeminsk-

ningsavdrag vid 1991 års taxering blir ungefär samma oavsett om företaget betalar vinstdelningsskatt eller inte.

Det är bakgrunden till att regeringen i anslutning till att lagrådsremissen beslutades lämnade en skrivelse till riksdagen (skr. 1989/90:84) med meddelande om kommande lagstiftning på grundval av förslaget i lagrådsremissen. Syftet med att lämna en sådan skrivelse var att nya regler skulle kunna tillämpas på inventarieanskaffningar m.m. som skett efter den 26 januari 1990.

Innebörderna av förslaget är att rätten till värdeminskningsskatt halveras vid 1991 års taxering till vinstdelningsskatt och särskild vinstskatt. Med hänsyn till den tekniska utformningen av vinstdelningsskatten och den särskilda vinstskatten bör begränsningen göras i form av att en del av det värdeminskningsskatt som medgetts vid taxeringen till statlig inkomstskatt återförs till beskattning.

De nya reglerna bör alltså avse inventarier och andra tillgångar som anskaffats efter den 26 januari 1990. Undantag bör göras om en sådan anskaffning grundas på ett skriftligt avtal som ingåtts senast nämnda dag. I övrigt innebär förslaget i lagrådsremissen att alla inventarieanskaffningar omfattas av begränsningen. Till grund för förslaget ligger bedömningen att en regel med längre gående undantag riskerar att bli verkningslös. Förslaget bör dock modifieras på en punkt. Det kan finnas anledning att undanta inventarieanskaffningar m.m. som görs till följd av strukturrationaliseringar. En möjlighet för länskattemyndigheten att befria från tillämpningen av begränsningsregeln bör därför införas för sådana fall.

#### 8.14 Avdragsrätt för bidrag till FoU m.m.

**Mitt förslag:** Bemyndigandet för regeringen – eller myndighet regeringen bestämmer – att förordna om avdragsrätt för bidrag till viss forskning, visst utvecklingsarbete eller viss museiverksamhet avskaffas. Avdragsrätten för bidrag till forskning och utveckling skall fortsättningsvis följa endast av de generella reglerna. Nuvarande avdragsrätt för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum lagregleras. Bemyndigandet för regeringen – eller myndighet regeringen bestämmer – till föreskriftsrätt i fråga om avdragsrätt för framtida utgifter för använt kärnbränsle m.m. avskaffas.

**URF:s förslag:** URF föreslår att bemyndigandena behålls.

**Remissinstanserna:** Frågan har inte berörts vid remissbehandlingen.

**Skälen för mitt förslag:** I KL finns ett bemyndigande för regeringen – eller myndighet regeringen bestämmer – att för viss tid förordna att bidrag till viss forskning, visst utvecklingsarbete eller viss museiverksamhet skall anses som avdragsgill driftkostnad i den skattskyldiges rörelse (punkt 18 andra stycket av anvisningarna till 29 §). Samma gäller i jord- och skogsbruk (punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL).

Bemyndigandet som ursprungligen avsåg endast forskning och utveckling (FoU) tillkom genom lagstiftning år 1970 (Ds Fi 1970:1, prop. 1970:135,

BeU 59, SFS 1970:651). Genom lagstiftning år 1984 utvidgades bemyndigandet till att omfatta även bidrag till viss museiverksamhet (prop. 1983/84:107 bil. 5, KrU 24, SFS 1984:715). Avsikten med utvidgningen var att tillskapa avdragsrätt för bidrag till Tekniska Museet.

Regeringen har med stöd av bemyndigandet utfärdat föreskrifter av angivet slag. Nu gällande föreskrifter finns i förordningen (1975:127) om avdrag för bidrag till viss forskning m.m. (forskningsförordningen, ändrad senast genom SFS 1988:1154). Förordningen gäller t.o.m. 1991 års taxering.

*Lagrådet* framhåller att det är fullt klart att bemyndigandet strider mot innehållet i 8 kap 3, 5 och 7 §§ regeringsformen. Bestämmelserna innebär att riksdagen har exklusiv normgivningskompetens på skatteområdet och att denna inte kan delegeras. Det ursprungliga bemyndigandet infördes före nya regeringsformen och stred inte mot då gällande krav på normgivning. På grund av punkt 6 i övergångsbestämmelserna till regeringsformen gäller bemyndigandet utan hinder av att det inte tillkommit i den ordning som skulle ha iakttagits vid tillämpning av regeringsformen och det får utnyttjas även efter ikraftträdandet av regeringsformen tills riksdagen bestämmer annorlunda.

I lagrådsremissen föreslogs att bemyndigandet skulle behållas och avse det utvidgade inkomstslaget näringsverksamhet (punkt 24 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL). Som lagrådet framhåller innebär detta att regeringsformens krav på normgivning kommer att gälla och att bemyndigandet blir olagligt. Föreskrifter av det slag som finns i forskningsförordningen måste alltså ges i form av lag.

Fråga uppkommer därför om att lagreglera avdragsrätten för bidrag till de institut som nu finns i forskningsförordningen. Det kan emellertid ifrågasättas om det – bortsett för Tekniska Museet – finns något egentligt behov av en sådan åtgärd.

Samtidigt som bemyndigandet tillkom utvidgades avdragsrätten för FoU-kostnader generellt genom uttryckliga bestämmelser i KL (punkt 18 första stycket av anvisningarna till 29 § och punkt 1 åttonde stycket till 22 §). För avdragsrätt krävs numer att FoU:n "har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges rörelse" resp. jord- eller skogsbruk. Avdragsrätt föreligger även för kostnader för att få information om sådan FoU. Avdragsrätten avser såväl egen FoU-verksamhet (intern FoU) som kostnader för anskaffning av FoU-resultat från utomstående (extern FoU). Till extern FoU hör bl.a. bidrag till utvecklingsbolag och forskningsinstitut.

Vad som krävs för avdragsrätt är inte mer än att företaget har ett rimligt intresse av FoU-arbetet i näringsverksamheten. Avdragsrätt föreligger därmed inte för sådan FoU som normalt helt faller utanför näringsverksamheten (prop. 1970:135 s. 33). Med FoU avses såväl målinriktad forskning som grundforskning samt utvecklingsarbete (prop. s. 28 och 30). FoU-arbetet behöver inte vara rent vetenskapligt eller teoretiskt. Som exempel på forskningsarbeten har i förarbetena nämnts – förutom teknisk FoU på industrins, jord- och skogsbrukets områden – även andra slag av forskning som kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi, arbetshygien och arbetsskydd, personalvård, informationsteknisk forskning

och forskning rörande miljövård.

Bakgrunden till lagstiftningsingripandet var att praxis ansågs vara alltför restriktiv i fråga om främst bidrag till FoU. Avdrag för sådana bidrag medgavs tidigare i princip endast för vetenskapligt FoU-arbete som hade en mer direkt eller påtaglig betydelse för bidragsgivarens intäktsförvärv. Den generella utvidgningen av avdragsrätten genom 1970 års lagstiftning har gett åsyftat resultat. Detta bekräftas av utgången i ett antal förhandsbesked (RÅ 1973 A 118, RÅ 1976 ref. 105 och RÅ 1987 not. 440).

Avsikten med bemyndigandet i fråga om FoU-bidrag har inte varit att till skapa en avdragsrätt som inte följer av den generella regeln utan att förenkla förfarandet, undvika tvister och göra det enklare för en bidragsgivare att överblicka skattekonsekvenserna (prop. s. 36). Mot bakgrund härav och med hänsyn till nuvarande mer generösa praxis anser jag att det inte längre är behövligt att särreglera avdragsrätten för bidrag till vissa FoU-institut. I de fall FoU:n i fråga har eller kan antas få någon betydelse för bidragsgivarens näringsverksamhet kommer avdrag även fortsättningsvis att medges.

I fråga om avdragsrätten för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum är läget annorlunda. Avdragsrätt för bidrag till Tekniska Museet torde normalt inte komma i fråga utan en uttrycklig reglering. Enligt min uppfattning har Tekniska Museet en sådan anknytning till och betydelse för bl.a. industriföretagen att bidragen även fortsättningsvis bör vara avdragsgilla. Avdragsrätten bör gälla i näringsverksamhet. Föreskrifter om detta bör ges i form av en särskild lag.

*Lagrådet* har också tagit upp ett annat bemyndigande. Det gäller bemyndigandet för regeringen – eller myndighet regeringen bestämmer – att utfärda årliga föreskrifter för beräkning av avdrag för belopp som företag som driver kärnkraftsanläggning avsatt i räkenskaperna för beskattningsåret för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle (punkt 1 b av anvisningarna till 41 § KL).

Bemyndigandet infördes genom lagstiftning år 1978 (prop. 1978/79:39, SkU 18, SFS 1978:974) och gavs något ändrad lydelse genom lagstiftning år 1981 (prop. 1980/81:90 bil.1, NU 60, SFS 1981:670). RSV utfärdar årligen föreskrifter för avdragets beräkning (senast RSFS 1989:17).

I lagrådsremissen föreslogs att bemyndigandet skulle behållas (punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL). Som lagrådet framhåller bör bemyndigandet upphävas eftersom det inte uppfyller regeringsformens nyss nämnda krav på normgivning. RSV kan fortsättningsvis utfärda rekommendationer i ämnet.

## 9. Kompletterande åtgärder och ekonomiska effekter

Prop. 1989/90:110

### 9.1 Inledning

För att skattereformen skall ge ett tillfredsställande resultat krävs kompletterande fördelnings- och bostadspolitiska åtgärder. Jag har samrått med cheferna för social-, utbildnings-, jordbruks- och bostadsdepartementen samt statsrådet Persson, som har föreslagit eller avser att föreslå de åtgärder som jag kortfattat redogör för nedan.

I detta avsnitt redovisar jag budget- och fördelningseffekter av de av mig föreslagna skatteändringarna i kombination med de fördelnings- och bostadspolitiska åtgärderna. Redovisningen av de bostadspolitiska åtgärderna som har ett direkt samband med skattereformen är något mera utförlig då förslag inom detta område kommer att läggas fram senare än inom andra områden.

De refererade fördelnings- och bostadspolitiska åtgärderna kan ses som en del av skattereformen då åtgärderna finansieras genom basbreddningar för olika skatter och då utfallet för barnfamiljer, pensionärer och studerande inte vore fördelningspolitiskt tillfredsställande utan dessa åtgärder.

Skattereformen innebär att skattereglerna i större utsträckning utformas med utgångspunkt från skattesystemets fundamentala uppgifter, nämligen att finansiera offentliga utgifter och att skapa fördelningseffekter. Andra mål får därmed i större utsträckning tillgodoses genom åtgärder utanför skattesystemet.

### 9.2 Bostadspolitiska åtgärder

#### 9.2.1 Beskattning, subventionering och finansiering

Systemen för fastighets- och kapitalinkomstbeskattning har ett nära samband med de statliga systemen för finansiering och subventionering av bostäder. Det är kombinationen av dessa fyra regelsystem som bestämmer bostadsutgifternas totala nivå efter skatteeffekter. De av mig föreslagna skatteändringarna leder till ökade bostadsutgifter genom ändrad fastighetsbeskattning, breddat underlag för mervärdeskatt, införande av miljöskatter samt reducerad skattelättnad för ränteutgifter. Den senare effekten balanseras dock av en motsvarande skattelättnad för löneinkomster och innebär således ingen tillkommande likviditetsbelastning. Förändringen av kapitalinkomstbeskattningen kräver justeringar av de statliga räntebidragen för bostäder med hänsyn till målet om neutralitet mellan skilda ägar- och upplåtelseformer. Den i många fall kraftiga ökningen av bostadsutgifterna som följer av dessa förändringar är rimlig med hänsyn till de betydande skattesänkningarna år 1991 men kräver samtidigt en justering av bostads- och barnbidragen för att ge godtagbara fördelningseffekter för ekonomiskt svaga grupper.

### 9.2.2 Räntebidrag och räntelån

Vid nuvarande regler utgår räntebidrag för skillnaden mellan en beräknad ränta och en s. k. *garanterad* ränta. Den garanterade räntan för egnahem uppgår till 4,9 % under det första året och upptrappas med 0,5 % per år. Vid en räntenivå på t.ex. 12 % utgår således räntebidrag med 7,1 % det första året så att räntan efter bidrag i princip överensstämmer med den garanterade räntan på 4,9 %. Den ränteutgift som återstår efter räntebidraget är avdragsgill och ger därmed en skattelättnad på 1,47 procentenheter vid skattesatsen 30 %. Nettoräntan efter bidrag och skatt för egnahem uppgår därmed till 3,43 % under det första året.

Den garanterade räntan för hyres- och bostadsrätt har satts lägre än den garanterade räntan för egnahem eftersom motsvarande skattelättnad inte uppkommer för hyres- och bostadsrätt. Skillnaden mellan de garanterade räntorna är anpassad i utgångspunkt från att det också förekommer en schablonintäkt för egnahem.

RINK föreslog att schablonintäkten skall avskaffas för egnahem samt att ränteutgifter för egnahem liksom alla andra ränteutgifter utanför näringsverksamhet skall ge en skattelättnad på normalt 30 %. Målet om neutralitet mellan dispositionsformerna kräver då att skillnaden mellan de garanterade räntorna för å ena sidan egnahem och å andra sidan hyres- och bostadsrätt reduceras med hänsyn till de sänkta skattesatserna. RINK förslög därför att reglerna för räntebidrag skall vara oförändrade för egnahem medan reglerna för räntebidrag till hyres- och bostadsrätt justeras så att den garanterade räntan för hyres- och bostadsrätt uppgår till 70 % av den garanterade räntan för egnahem. Därmed uppnås samma ränta efter skatt och bidrag för hyres- och bostadsrätt som för egnahem med räntebidrag. Om denna balans skall upprätthållas vid en oförändrad årlig upptrappning för egnahem med 0,5 procentenheter krävs en årlig upptrappning av den garanterade räntan för hyres- och bostadsrätt med 0,35 procentenheter.

De av RINK föreslagna förändringarna av räntebidragen innebär justeringar inom ramen för nuvarande räntebidragssystem. Frågan om hur systemen för bostadsstöd kan justeras på ett mera genomgripande sätt med hänsyn till de nya skattereglerna har utretts av boendekostnadsutredningen (BKU). I betänkandet, SOU 1989:71 Ny bostadsfinansiering, föreslås att nuvarande räntebidrag ersätts med s. k. räntelån. Det bostadsstöd som vid nuvarande regler lämnas i form av räntebidrag skall enligt utredningens förslag i stället ges i form av lån som återbetalas av fastighetsägaren vid ett senare tillfälle. Statens utgifter för räntebidrag skulle därmed reduceras avsevärt utan att orsaka omedelbara utgiftsökningar för berörda bostäder i samband med avskaffandet av räntebidragen.

Det förslagna systemet med räntelån och dess samverkan med de nya skattereglerna har analyserats ytterligare inom bostads- och finansdepartementen med utgångspunkt bl. a. i de synpunkter som framförts vid remissbehandlingen av samtliga utredningsförslag. Därvid framkom att ytterligare överväganden krävs, bl. a. avseende frågan om statliga och kommunala garantier för lånen, frågan om kreditinstitutens upplåning vid räntelån samt frågan om hur befintliga lån kan läggas om till räntelån. Det har därvid visat

sig vara praktiskt omöjligt att genomföra en sådan omläggning redan år 1991. De av mig föreslagna förändringarna av skattereglerna utgår därför från att systemet med räntebidrag skall vara kvar under år 1991. Därmed aktualiseras frågan om hur reglerna för räntebidrag skall justeras år 1991 med hänsyn till de nya skattereglerna.

De sänkta skattesatserna och de kompletterande fördelningspolitiska åtgärderna bör enligt min mening delvis finansieras genom sänkta offentliga utgifter. RINK:s förslag skulle leda till en reduktion av utgifterna för räntebidragen med ca 3,8 miljarder kr. för hyres- och bostadsrätt år 1991 utöver den justering som genomfördes i samband med skatteändringarna för år 1990. Räntebidragen skulle reduceras särskilt mycket i de senaste årgångarna av fastigheter, vilket skulle leda till betydande utgiftshöjningar för årgångar där bostadsutgifterna redan är förhållandevis höga. Mitt förslag om slopad fastighetsskatt för de senaste årgångarna av hyres- och bostadsrätts-hus motverkar sådana utgiftsökningar men utgiftsökningarna skulle ändå bli alltför stora för senare årgångar. Förutsättningarna har också ändrats jämfört med när RINK utarbetade sitt förslag genom de ökningar av den sammanlagda energibeskattningen som följer av införande av miljöskatter enligt MIA:s förslag samt genom den utvidgade uttagsbeskattning för fastighets-skötsel i egen regi som jag föreslagit tidigare denna dag.

Sänkningen av räntebidragen bör därför begränsas jämfört med RINK:s förslag. En mindre reduktion av räntebidragen än i RINK:s förslag leder å andra sidan till ytterligare finansieringskrav samtidigt som skattereformens finansiering genom sänkta offentliga utgifter skulle reduceras.

En rimlig avvägning är därför att räntebidragen för hyres- och bostadsrätt reduceras med 1,8 miljarder kr. år 1991 i stället för med 3,8 miljarder kr. som i RINK:s förslag samt att den årliga upptrappningen av den garanterade räntan för hyres- och bostadsrätt justeras till 0,35 procentenheter om nuvarande räntebidragssystem med en fast upptrappning skulle vara kvar även efter år 1991. Det sålunda justerade beloppet för reducerade räntebidrag år 1991 och den, vid kvarvarande räntebidrag, något större budgetförstärkningen år 1992 och 1993 inräknas som en del av finansieringen av skattereformen och läggs ut som reducerade räntebidrag för hyres- och bostadsrätt i min redovisning av skattereformens fördelningseffekter.

Den garanterade räntan för nyproducerade egnahem bör, vid en kvarvarande s. k. räntetrappa, åtminstone inte understiga den nuvarande nivån på 4,9 %. Den garanterade räntan för nyproduktion av hyres- och bostadsrätt bör på samma sätt åtminstone inte understiga 70 % av denna nivå.

Jag har i denna fråga samrått med chefen för bostadsdepartementet. Jag har därvid erfarit att han avser att i annat sammanhang framlägga preciserade förslag om justering av räntebidragen för år 1991.

### 9.2.3 Mervärdesskatt och investeringsbidrag

Utgifterna för nyproducerade bostäder är höga jämfört med utgifterna för äldre årgångar. Den av mig föreslagna höjningen av mervärdesskatten för byggande från reducerad till normal skattesats skulle, vid i övrigt oförändrade regler, öka denna skillnad. En kvarvarande reducerad skattesats strider

emellertid mot målen om en enhetlig och likformig mervärdeskatt och skulle därtill leda till en betydande budgetförsvagning jämfört med skatteutredningarnas förslag.

Stora ökningarna av bostadsutgifterna för nyproducerade bostäder innebär dock så stora nackdelar att effekterna av den höjda mervärdeskatten för byggande bör elimineras för permanentbostäder åtminstone år 1991. Detta bör ske genom ett investeringsbidrag för ny- och ombyggnad av permanentbostäder motsvarande den höjda mervärdeskatten för byggande på det sätt som förslögs av BKU. Vid min bedömning av skattereformens budgeteffekter avstår jag därför från att medräkna den höjda mervärdeskatten för ny- och ombyggnad av permanentbostäder.

Jag har i denna fråga samrått med chefen för bostadsdepartementet. Jag har därvid erfarit att han avser att i annat sammanhang återkomma med förslag om investeringsbidrag.

#### 9.2.4 Höjda bostadsbidrag

De förändringar av skatter och räntebidrag som genomförts för år 1990 leder i kombination med de nu redovisade förändringarna till förhållandevis stora och varierande ökningarna av bostadsutgifterna. Den helt dominerande delen av hushållen får skattesänkningar som, tillsammans med höjningen av barnbidraget, skapar ett ekonomiskt utrymme även för en förhållandevis stor ökning av bostadsutgifterna.

Hushåll som erhåller bostadsbidrag och som har bostadsutgifter som understiger de s.k. övre hyresgränserna får, vid gällande regler, automatisk kompensation för mellan 60 och 80 % av hyreshöjningen, vilket mildrar effekterna för en ekonomiskt svag grupp. Denna automatiska ökning av bostadsbidragen måste beaktas i finansieringskalkylen.

För att undvika att de höjda bostadsutgifterna leder till oacceptabla effekter för hushåll med låga inkomster föreslog BKU en höjning av bostadsbidraget i kombination med en omläggning av reglerna. BKU:s förslag innebär en särskilt stor ökning av bidragen för hushåll med mycket höga bostadsutgifter.

En sådan förändring av bostadsbidraget är angelägen av fördelnings- och bostadspolitiska skäl med hänsyn till de ökade bostadsutgifterna. I mina beräkningar av skattereformens budgeteffekter har jag därför räknat med en sammanlagd höjning av utgifterna för bostadsbidragen på 1,5 miljarder kr. I detta belopp ingår effekterna av att de genom skattereformen höjda bostadsutgifterna automatiskt leder till höjda bostadsbidrag. Resterande utrymme kan användas för en förändring av bostadsbidragen, t.ex. på det sätt som föreslås av BKU. Förslag i denna del kommer att redovisas av chefen för bostadsdepartementet i annat sammanhang.

### 9.3 Kompletterande fördelningspolitiska åtgärder

#### 9.3.1 Inledning

Som nämnts ovan har jag erfarit att cheferna för social-, utbildnings- och jordbruksdepartementen samt statsrådet Persson föreslagit eller avser att fö-



reslä kompletterande fördelningpolitiska åtgärder i samband med skattereformen. Min redogörelse här gäller i huvudsak åtgärdernas budgeteffekter för den konsoliderade offentliga sektorn samt åtgärdernas fördelningseffekter i kombination med de av mig föreslagna skatteändringarna.

### 9.3.2 Förbättringar för pensionärerna

För att inte de sämst ställda pensionärerna skall få sänkt standard genom höjningen av de indirekta skatterna 1991 krävs en höjning av pensionstillskottet med 4 % av basbeloppet samt en höjning av de övre hyresgränserna för det kommunala bostadsbidraget (KBT) med 200 kr. samt vissa andra justeringar av KBT. Chefen för socialdepartementet avser att föreslå dessa åtgärder samt vissa höjningar av handikappersättning och värdbidrag. I kombination med de höjningar av KBT som uppkommer automatiskt vid nuvarande regler genom de höjningar av bostadskostnaderna som orsakas av skattereformen leder dessa åtgärder till en budgetförsvagning med 1,6 miljarder kr. för den konsoliderade offentliga sektorn. Detta måste beaktas vid en bedömning av skattereformens totala budgeteffekter.

### 9.3.3. Förändring av inkomst efter skatt för pensionärer

En ökning av pensionstillskottet med 4 % av basbeloppet ger i kombination med de av mig föreslagna förändringarna av skattesatser, extra avdrag och grundavdrag de förändringar av inkomsten efter skatt från 1990 till 1991 som redovisas i tabell 9.1. Resultaten avser pensionärer som enbart har pensionsinkomster och beaktar inte effekterna av automatiska och andra förändringar av KBT. Pensionärer som erhåller KBT och har en bostadsutgift som understiger den övre hyresgränsen får därtill automatisk kompensation för i genomsnitt 90 % av de höjda bostadsutgifterna, vilket ger en ytterligare förbättring för en ekonomiskt svag grupp. Genom höjningen av de övre hyresgränserna för KBT uppkommer en sådan ytterligare förbättring även för pensionärer med KBT som nu har en hyra som överstiger de övre hyresgränserna.

De i tabell 9.1 angivna förändringarna av reala inkomster efter skatt från 1990 till 1991 utgår från en ökning av de genomsnittliga priserna från 1990 till 1991 med 7,7 % motsvarande en underliggande inflation på 4,1 % och prisökningar genom skattereformen på 3,5 %.

Förändringen av pensionärernas inkomster från 1989 till 1991 redovisas på samma sätt i tabell 9.2.

Tabell 9.1 Ökning av inkomst efter skatt från 1990 till 1991 för ålderspensionärer.  
 Basbelopp år 1991 = 31 200 kr. Prisökning 1990-91 = 7,70%. Kommunalskatt = 31 %.

basbelopp	i kr. år 1991	Ensamstående pensionär med						Gift pensionär med			
		ATP + normal annan pension		enbart ATP		ATP + normal annan pension		enbart ATP		enbart ATP	
		nominell ökning, kr.	real ökning, kr.	nominell ökning, kr.	real ökning, kr.	nominell ökning, kr.	real ökning, kr.	nominell ökning, kr.	real ökning, kr.	nominell ökning, kr.	real ökning, kr.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
0,0	0	3 438	92	3 438	92	3 175	219	3 175	219		
1,5	46 800	3 319	317	3 438	92	3 556	444	3 175	219		
2,5	78 000	4 344	341	3 777	46	4 081	468	3 514	173		
3,5	109 200	5 103	337	5 199	814	5 237	833	4 936	942		
4,5	140 400	8 998	3 236	5 821	720	9 285	3 780	7 265	2 433		
5,5	171 600	11 949	5 158	10 088	4 105	11 416	4 882	9 759	4 034		
6,5	202 800	14 080	6 260	12 107	5 242	13 546	5 983	11 574	4 967		
7,5	234 000	18 535	9 686	13 922	6 175	17 273	8 681	13 388	5 899		
8,5	265 200	20 776	11 145	.	.	20 438	10 999	.	.		
10,0	312 000	24 247	13 551	.	.	23 337	12 832	.	.		
12,0	374 400	30 987	18 870	.	.	30 077	18 151	.	.		
15,0	468 000	41 164	26 915	.	.	40 254	26 197	.	.		
20,0	624 000	58 015	40 214	.	.	57 105	39 495	.	.		

**Tabell 9.2 Ökning av inkomst efter skatt från 1989 till 1991 för ålderspensionärer.**  
 Basbelopp år 1991 = 31 200 kr. Prisökning 1989-90 = 7,90% och 1990-91 = 7,70%.  
 Kommunalskatt = 31 %.

Lön före pensionering	Gift pensionär med									
	Ensamstående pensionär med					ATP + normal annan pension				
basbelopp	i kr. år 1991	ATP + normal annan pension		enbart ATP		ATP + normal annan pension		enbart ATP		
		nominell ökning, kr.	real ökning, kr.	nominell ökning, kr.	real ökning, kr.	nominell ökning, kr.	real ökning, kr.	nominell ökning, kr.	real ökning, kr.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
0,0	0	6 624	97	6 624	97	6 046	280	6 046	280	
1,5	46 800	7 245	413	6 624	97	6 667	596	6 046	280	
2,5	78 000	8 424	614	7 413	134	7 846	797	6 871	354	
3,5	109 200	10 471	1 173	9 897	1 343	10 362	1 770	9 319	1 526	
4,5	140 400	15 956	4 715	11 699	1 749	14 888	4 149	12 540	3 113	
5,5	171 600	20 179	6 931	16 872	5 201	19 111	6 365	15 803	4 634	
6,5	202 800	24 402	9 146	20 484	7 092	23 381	8 627	19 416	6 526	
7,5	234 000	29 583	12 320	24 097	8 985	27 828	11 067	23 076	8 466	
8,5	265 200	33 601	14 813	.	.	32 770	14 355	.	.	
10,0	312 000	38 367	17 500	.	.	37 338	16 844	.	.	
12,0	374 400	48 470	24 831	.	.	47 100	23 834	.	.	
15,0	468 000	63 589	35 792	.	.	62 219	34 795	.	.	
20,0	624 000	88 811	54 084	.	.	87 441	53 087	.	.	

Chefen för socialdepartementet hur tidigare denna dag föreslagit en höjning av barnbidraget med hänsyn till de genom skattereformen höjda bostadskostnaderna och med hänsyn till att många barnföräldrar som arbetar deltid får en förhållandevis begränsad skattelättnad. Statsrådet Persson kommer senare denna dag att föreslå en motsvarande höjning av studiebidraget för barn i gymnasieskolan. För att till barnfamiljer koncentrera det stöd som nu utgår i form av livsmedelssubventioner avser chefen för jordbruksdepartementet att föreslå att livsmedelssubventionerna avvecklas och att besparingen används i samband med höjningen av barnbidraget. Barnbidraget föreslås därmed bli höjt från 6 720 kr. per år 1990 till 9 000 kr. år 1991 och 10 020 kr. fr.o.m. år 1992. Med hänsyn tagen till delfinansieringen genom sänkta livsmedelssubventioner beräknas budgetförsvagningen uppgå till 3,8 miljarder kr. för genomsnittet av 1991, 1992 och 1993, vilket måste beaktas vid en bedömning av skattereformens totala budgeteffekter.

### 9.3.5 Ökade studiemedel och reducerade subventioner

Studerande påverkas av skattereformens finansiering bl.a. genom höjda indirekta skatter utan att få en motsvarande inkomstskattesänkning. Statsrådet Persson avser därför att föreslå åtgärder för studerande med studiemedel från och med år 1991. Ändringen av kapitalbeskattningen föranleder därtill justeringar i det nya och det gamla studiemedelssystemet. Dessa justeringar finansierar åtgärderna för studerande med studiemedel på kort sikt. En viss budgetförstärkning uppkommer på lång sikt, vilket beaktas i min bedömning av skattereformens totala budgeteffekter.

## 9.4 Sammanställning av budgeteffekter

### 9.4.1 Inledning

I detta avsnitt redovisar jag skattereformens budgeteffekter för den konsoliderade offentliga sektorn, dvs. för staten, kommunerna och socialförsäkringssektorn. Beräkningarna avser budgeteffekter av de nu föreslagna förändringarna fr.o.m. år 1991 jämfört med ett läge med oförändrade regler. Budgeteffekterna av skatteändringarna från år 1989 till år 1990 har tidigare redovisats i prop. 1989/90:50.

Budgetutfallet blir olika för olika år, bl.a. som en följd av särskilda övergångsregler inom ett antal områden. Inom dessa områden redovisar jag, på samma sätt som RINK, de beräknade budgeteffekterna för åren 1991, 1992 och 1993 samt på lång sikt. Redovisningen på lång sikt gäller budgeteffekterna exkl. alla övergångsregler och -effekter. I samtliga fall baseras beräkningarna på 1991 års prognostiserade förhållanden. Beloppen redovisas i 1991 års penningvärde.

Jag kommenterar i första hand de kortsiktiga budgeteffekterna som avser genomsnittet av resultaten för åren 1991, 1992 och 1993 och som redovisas i den första kolumnen i följande tabeller.

Beräkningarna baseras i huvudsak på antaganden om oförändrade förhål-

landen avseende resursanvändning och priser m.m. Jag har emellertid tagit hänsyn till att förändring av en skatt i många fall påverkar underlaget för andra skatter, t.ex. genom att en ökning av socialavgifterna reducerar basen för inkomstskatten samt att en ändring av en punktskatt påverkar basen för mervärdeskatten. I finansierings- liksom i fördelningsberäkningarna har jag antagit att den ökade beskattningen av bl.a. olika löneförmåner övervältras på löntagarna, dvs. arbetsgivarens kostnad antas vara oförändrad. Särskilt på kort sikt kan en del av skatteökningen bäras av arbetsgivarna, vilket i så fall ger en större budgetförstärkning genom inkomstskatt och socialavgifter. Å andra sidan uppkommer en budgetförsvagning bl. a. genom sänkt bolags- skatt samt genom ökade utgifter för offentligt anställda.

#### 9.4.2 Skattebortfall genom ändrade skattesatser m.m.

Budgeteffekterna av ändrade skattesatser och grundavdrag m.m. redovisas i tabell 9.3.

Tabell 9.3 Budgeteffekter av ändrade skattesatser m.m., miljarder kr.

	Kort sikt genomsnitt 1991-1993	Annat resultat	
		(1991/1992/1993)	lång sikt
Sänkt statlig skatt utöver effekt av indexreglering	-53,4		
Övergång till separat kapitalbeskattning utan grundavdrag	+2,9		
Schablonavdrag höjs från 3 000 till 4 000 kr.	-1,2		
Förhöjt grundavdrag för läg- och mellaninkomsttagare	-4,6		
Extra avdrag ersätts med särskilt grundavdrag för pensionärer utöver förhöjt grundavdrag	+1,0	(+1,7/+1,7/-0,4)	-0,4
Kvotering av avdrag för pensionspremier upphör	-0,7		
SUMMA	-56,0	(-55,3/-55,3/-57,4)	-57,4

Skattebortfallet genom sänkta skattesatser utöver skattebortfallet vid indexreglering uppgår till 53,4 miljarder kr., vilket redovisas på den första raden i tabell 9.3. Beloppet har framräknats på följande sätt. Övergång från nuvarande grund- och tilläggsbelopp till en statlig skatt på 20 % av underlaget för grundbelopp överstigande 170 000 kr. – motsvarande en taxerad inkomst på 180 000 kr. – ger ett skattebortfall på 59,6 miljarder kr. vid i övrigt oförändrade skatteregler. Liksom vid förändringen av skattereglerna för år 1990 finansieras emellertid endast skattebortfall utöver det skattebortfall som skulle ha uppkommit vid indexreglerade skatteskalor. Detta är motiverat med hänsyn till att inflationen i annat fall skulle leda till en automatisk ök-

ning av skatteuttaget. Fr.o.m. 1991 undviks denna effekt genom indexreglering av skiktgräns och grundavdrag.

Indexreglering av skiktgräns och grundavdrag enligt de av mig nu föreslagna reglerna med utgångspunkt från en underliggande inflation från 1990 till 1991 på 4,1 % skulle gett ett skattebortfall på 6,2 miljarder kr. Därmed återstår 53,4 miljarder kr. som skall finansieras.

Övergången till separat kapitalbeskattning utan grundavdrag och med en skattesats på 30 % beräknas ge en *budgetförstärkning* på 2,9 miljarder kr. Förklaringen är att underskotten för egnahem och det nuvarande inkomstslaget kapital är väsentligt högre än motsvarande överskott. Detta beror i sin tur på att ränteutgifter är fullt avdragsgilla medan bl. a. realisationsvinster beskattas i en mera begränsad utsträckning vid nuvarande regler.

Det av fördelningspolitiska skäl förhöjda grundavdraget för låg- och mellaninkomsttagare ger ett skattebortfall på 4,6 miljarder kr.

Övergången från nuvarande extra avdrag till ett särskilt grundavdrag för pensionärer beräknas ge en budgetförstärkning med i genomsnitt 1,0 miljarder kr. för år 1991-1993 och med 1,7 miljarder kr. för år 1991 och 1992. Fr.o.m. år 1993 avtrappas den särskilda grundavdraget endast mot pensionsinkomster, varvid det i stället uppkommer en budgetförsvagning på 0,4 miljarder kr. Trots att denna delpost ger en budgetförstärkning år 1991 blir det totala grundavdraget för pensionärer större än summan av nuvarande grundavdrag och extra avdrag redan detta år. Förklaringen är att även pensionärer gynnas av det förhöjda grundavdraget för låg- och mellaninkomsttagare. När anknytningen till kapitalinkomster och förmögenhet upphör år 1993 ger detta en ytterligare ökning av pensionärernas grundavdrag.

Skattesänkningarna år 1990 finansieras delvis genom att avdrag endast medges för 75 % av pensionspremier. Då denna kvotering upphör år 1991 uppkommer ett tillkommande finansieringskrav på 0,7 miljarder kr.

Sammantaget ger de sänkta skattesatserna och övriga här beaktade förändringar ett skattebortfall på i genomsnitt 56,0 miljarder kr. för åren 1991-1993.

Skattebortfallet begränsas av att de sänkta skattesatserna reducerar skattelättnaden för i första hand underskottsavdrag i det nya inkomstslaget kapital avseende egnahem, bostadsrätter och aktieplaceringar. De i tabell 9.3 beaktade skatteändringarna reducerar skattelättnaden för dessa underskottsavdrag med 6,9 miljarder kr. Den totala skattelättnaden för inkomster före underskottsavdrag i det nya inkomstslaget kapital uppgår således till 62,9 miljarder kr. Det reducerade värdet av dessa underskottsavdrag finansierar således cirka 1/10 den totala skattesänkningen för inkomster före underskottsavdrag.

#### 9.4.3 Budgeteffekter inom olika inkomstslag m.m.

De beräknade budgeteffekterna av basbreddningar inom inkomstslaget tjänst m.m. redovisas i tabell 9.4.

**Tabell 9.4 Budgeteffekter för inkomstslaget tjänst m.m., miljarder kr.**

	Kort sikt	Annat resultat	
	genomsnitt 1991-1993	(1991/1992/1993)	lång sikt
Inkomstslaget tjänst utvidgas till allmän uppsamlingspost	0,1		
Höjt värde för bilförmån	1,1		
Skärpt beskattning av måltidssubventioner	2,3		
Skärpt beskattning av förmånliga lån från arbetsgivare	0,3		
Slopad skattefrihet för förmåner upp till 600 kr.	0,3		
Beskattning av AGB, AGS, TFA m.fl. försäkringsförmåner	0,3		0,7
Beskattning av vissa kostnadsersättningar	0,4		
Skärpt traktamentsbeskattning	2,5		
Skärpta regler avseende personalvård, värdering till marknadspris, förmåner för anställda i trafik- och resebyråföretag, bär- och svamp- och kottplockning, utländska forskare, ny sexmånadersregel m.m.	0,3		
Slopade skattereduktioner för hemmaka	0,1		
Socialavgifter för överskjutande ersättning vid bilresor i tjänsten	0,4		
Minskad skattereduktion för fackföreningsavgifter	0,6		
<b>SUMMA</b>	<b>8,7</b>		<b>9,1</b>

Den sammanlagda budgetförstärkningen på 8,7 miljarder kr. fördelas mellan en ökning av inkomstskatten med 5,6 miljarder kr. och en ökning av skattedelen av socialavgifterna med 3,1 miljarder kr.

Övergången till likformig beskattning medför att skattebetingade löneförmåner i många fall ersätts med kontantlön. Vid en oförändrad kostnad för arbetsgivaren påverkar detta inte beräkningarna eftersom den ökade kontantlönen då blir föremål för socialavgifter och inkomstskatt.

För att bedöma hur skatteuttaget ändras inom ett visst område måste man beakta inte bara effekten av basbreddningarna som redovisas i tabell 9.4-9.6 utan även effekten av de sänkta skattesatserna som redovisas i tabell 9.3. Som exempel kan nämnas att det samlade skatteuttaget för bilförmån ökar

med mindre än det belopp på 1,1 miljarder kr. som redovisas i tabell 9.4 eftersom sänkningen av skattesatserna leder till lägre skatt för 30 % av nybilspriset, som utgör skattepliktig inkomst vid 1990 års regler. För närmare beskrivning av förslagen som anges i tabell 9.4 hänvisar jag till vad jag anfört tidigare i avsnitt 5.

Budgeteffekterna av de föreslagna förändringarna för inkomstslaget kapital redovisas i tabell 9.5.

**Tabell 9.5 Budgeteffekter för inkomstslaget kapital m.m., miljarder kr.**

	Kort sikt	Annat resultat	lång sikt
	genomsnitt 1991-1993	(1991/1992/1993)	
Reducerad skattelättnad för underskottsavdrag	6,9		
Slopat extra avdrag för kapitalinkomster	1,6		
Beskattning av allemanssparande och sparobligationer	1,6	(1,5/1,6/1,7)	2,2
Full reavinstbeskattning av aktier o.dyl.	5,0		
Beskattning av pensionsfonder	5,1	(6,2/5,1/3,9)	3,2
Slopad schablonintäkt och ökad fastighetsskatt för småhus	2,4	(2,0/1,8/3,4)	1,6
Ökad reavinstbeskattning av egenhem och fritidshus	2,0	(1,7/2,0/2,2)	2,5
Höjd fastighetsskatt för hyres- och bostadsrätt	2,4	(2,3/2,4/2,4)	4,0
Reducerade räntebidrag	2,0	(1,8/2,0/2,3)	3,8
Ökad reavinstskatt för bostadsrätt	0,2	(0,2/0,2/0,3)	0,4
Skärp beskattning vid utyrning av privatbostad	0,9		
Kvoterat avdrag för nettoränteutgifter utöver 100 000 kr.	0,5		
Övriga skärpningar av kapitalbeskattningen som skärpt reavinstbeskattning av skuldebrev, optioner, terminer och övrig lös egendom samt generell kvotering av reaförluster	0,3		
<b>SUMMA</b>	<b>30,9</b>	<b>(30,9/30,3/31,4)</b>	<b>32,9</b>

De föreslagna reglerna för reavinstbeskattning av allemansfonder, fastigheter och bostadsrätter inkluderar övergångsregler som ger en mindre budgetförstärkning på kort än på lång sikt.

Beskattningen av pensionsfonder beräknas ge en över tiden sjunkande



budgeteffekt då skatteuttaget i fonderna leder till en allt större reduktion av underlaget för inkomstskatt som en följd av övervältring i form av i första hand lägre löner.

För närmare beskrivning av de förslag som anges i tabell 9.5 hänvisar jag till vad jag anfört tidigare i avsnitt 6 och 7.

I tabell 9.6 redovisas budgeteffekterna för inkomstslaget näringsverksamhet m.m.

**Tabell 9.6 Budgeteffekter avseende näringsverksamhet, särskild löneskatt m.m., miljarder kr.**

	Kort sikt	Annat resultat	
	genomsnitt 1991-1993	(1991/1992/1993)	lång sikt
Nominell reavinstbeskattning av näringsfastigheter	1,0	(0,8/1,0/1,2)	2,0
Begränsade avdrag för personbil och traktamente inom enskild näringsverksamhet	0,6		
Avskattning inom enskild näringsverksamhet, ränteeffekt	0,2		0
Begränsade avdrag för underskott i näringsverksamhet	1,5	(1,8/1,5/1,3)	0,5
Slopat grundavdrag för passiv näringsverksamhet	0,2		
Räntefördelning	0		1,0
Övriga förändringar inom näringsverksamhet som beskattning av mangårdsbyggnader som privatbostad, ej klyvning av byggnad vid blandad användning m.m.	0,3		
Särskild löneskatt för passiv näringsverksamhet samt för lön och aktiv näringsverksamhet efter 65 år	1,4		
Särskild löneskatt på arbetsgivares pensionspremier	4,0		
SUMMA	9,2	(9,3/9,2/9,2)	10,0

Budgeteffekterna avseende näringsverksamhet är särskilt svåra att bedöma, bl. a. som en följd av bristande statistiskt underlag samt osäkerhet om hur näringsidkarna kommer att utnyttja de nya reserveringsmöjligheterna.

Regeln om att underskott i näringsverksamhet i princip endast får kvittas mot framtida överskott i samma förvärvskälla ger en förhållandevis stor budgetförstärkning år 1991 medan den långsiktiga effekten blir mera begränsad.

För närmare beskrivning av de olika förslagen som anges i tabell 9.6 hänvisar jag till vad jag anfört tidigare i avsnitt 8.

**Tabell 9.7 Budgeteffekter avseende indirekta skatter, miljarder kr.**

	Kort sikt	Annat resultat	
	genomsnitt 1991-1993	(1991/1992/1993)	lång sikt
<i>Mervärdesskatt</i>			
Byggnadsverksamhet minus investeringsbidrag	2,0		
Uttagsbeskattning för fastighetskötsel m.m. i egen regi	1,0		
Fastighetsförvaltning	0,8		
Fjärrvärme	1,8		
Tillkommer genom helårseffekt för övrig energi	1,7		
Persontransporter	2,0		
Nöjen exkl. bio	0,1		
Teletjänster	1,0		
Frisör och skönhetsvård	0,7		
Övriga basbreddningar för mervärdesskatten	0,4		
<i>Miljö- och övriga punktskatter</i>			
Koldioxidskatt (nettoeffekt av koldioxidskatt och med 50 % reducerade energiskatter)	3,1		
Svavelskatt	0,5		0
Slopade punktskatter	-0,7	(0,0/0,0/-2,0)	-2,0
SUMMA	14,4	(15,1/15,1/13,1)	12,6

För närmare beskrivning av de olika förslagen som anges i tabell 9.7 hänvisar jag till vad jag anfört i propositionen om reformerad mervärdesskatt m.m.

#### **9.4.4 Budgeteffekter avseende reformerad beskattning av juridiska personer**

De av mig föreslagna förändringarna jämförda med URF:s förslag om beskattning av aktiebolag och andra juridiska personer innebär vissa budgetförstärkningar. I några avseenden har de finansieringsberäkningar som redovisats av URF uppdaterats med hänsyn till utvecklingen efter år 1986, som utgjorde slutår för URF:s bedömning.

De av mig framlagda förslagen avseende inkomstbeskattningen av juridiska personer beräknas ge ett visst bidrag till finansieringen av de sänkta

skattesatserna för hushållens arbete och sparande. I tabell 9.8 redovisar jag storleken på detta finansieringsbidrag och dess fördelning mellan icke-finansiella företag (exkl. fastighetsförvaltning) och övriga företag, där den största enskilda gruppen utgörs av banker och liknande institutioner. Finansieringsbidraget redovisas också uppdelat på förändring av den löpande beskattningen och ränta på de avskattningsbelopp som uppkommer vid övergången genom väsentligt reducerade skattemässiga reserveringar. Avskattningsbeloppen har därvid nuvärdeberäknats med hänsyn till den föreslagna fyra-åriga avskattningsperioden.

**Tabell 9.8 Budgeteffekter genom reformerad beskattning av juridiska personer, miljarder kr.**

	Löpande skatt	Avskattning	Summa
Icke-finansiella företag	-1,8	1,0	-0,8
Övriga företag	0,9	1,1	2,0
Summa	-0,9	2,1	1,2

Riksdagen har tidigare i år beslutat om ett borttagande av den särskilda omsättningsskatten på vissa värdepapper på penning- och obligationsmarknaderna. Jag kommer senare i dag att föreslå en halvering av omsättningsskatten på aktier. Sammantaget beräknas detta ge ett inkomstbortfall på 0,8 miljarder kr. Detta inkomstbortfall finansieras i sin helhet genom särskilda skärpningar av företagsbeskattningen jämfört med URF:s förslag, nämligen genom borttagande av den schablonmässiga värderingen av lager i form av utlåning till allmänheten för banker m.fl., slopad avskattningsrabatt för dessa företag samt till viss del genom slopad avskattningsrabatt för icke-finansiella företag. Skattebortfallet från ändrad omsättningsskatt liksom finansieringen av denna genom en på detta sätt skärpt företagsbeskattning jämfört med URF:s förslag ligger utanför tabell 9.8 och övriga här redovisade tabeller. Den totala skatteökningen för företagen uppgår således till 0,8 miljarder kr. utöver de 1,2 miljarder kr., som redovisas i ovanstående tabell.

Avskattningen av tidigare skattemässiga reserveringar beaktas således i form av en ränta på de nuvärdeberäknade avskattningsbeloppen vid dessa finansieringskalkyler. Denna ränteeffekt avviker givetvis från likviditetseffekten för företag och offentlig sektor. Likviditetsmässigt kan finansieringsbidragen för inkomståren 1991-1994 beräknas till i genomsnitt 6,6 miljarder kr., där 2,9 miljarder kr. avser icke-finansiella företag medan resterande 3,7 miljarder kr. avser övriga företag.

Intäkterna från denna avskattning bör användas för nedskrivning av statskulden för att varaktigt uppnå den i finansieringskalkylen beaktade ränteeffekten samt med tanke på att avskattningen kan väntas reducera företagens finansiella nettosparande.

#### 9.4.5 Dynamiska effekter

RINK beaktade i sina finansierings- och fördelningskalkyler att skattereformen kan väntas öka de totala inkomsterna och därmed underlaget för olika

skatter genom ett ökat utbud av produktiva resurser och genom en samhälls-ekonomiskt mera effektiv användning av befintliga resurser. På kort sikt räknade RINK med en produktionsökning motsvarande en ökning av arbetsinkomsterna med 1 % medan beräkningarna på lång sikt baserades på en ökning av arbetsinkomsterna med 4 %.

RINK anförde därvid att sådana s. k. *dynamiska effekter* bör beaktas vid en utvärdering av reformens finansierings- och fördelningseffekter eftersom reformens fördelar i annat fall underskattas på ett systematiskt sätt. Skattereformen framstår då som ett s. k. nollsummespel där vissa förlorar vad andra vinner. RINK baserade sin bedömning av skattereformens dynamiska effekter på ett flertal studier som utförts av framstående forskare inom området och som publicerades som bilagor till betänkandet.

Jag delar RINK:s bedömning att skattereformens fördelar undervärderas om hänsyn inte tas till att skattereformen reducerar skatteystemets snedvridande effekter och stimulerar till ett ökat arbetsutbud och ett ökat sparande jämfört med ett läge med oförändrade skatteregler. Samtidigt finns det starka skäl för restriktivitet när det gäller att som finansiering inräkna effekter som är osäkra.

En allmän skärpning av finansieringen jämfört med skatteutredningarnas förslag skapar emellertid betydande problem. Utredningarna har för sin finansiering utnyttjat möjliga basbreddningar i osedvanligt stor uträkning. Tillkommande finansiering genom allmänt höjda skattesatser jämfört med utredningarnas förslag strider mot reformens huvudinriktning med sänkta skattesatser i kombination med breddade skattebaser. En skärpt finansiering skulle också förstärka de övergångsproblem som ändå kan uppkomma för många hushåll som av olika skäl betalat låg skatt i förhållande till sin inkomst vid de tidigare skattereglerna.

Vid en samlad bedömning finner jag att skattereformens fördelaktiga effekter för utbudet och användningen av produktiva resurser bör beaktas i finansieringsberäkningarna med samma nominella belopp som i RINK, dvs. med 5 miljarder kr. avseende genomsnittlig budgetförstärkning för åren 1991-1993. Eftersom RINK:s beräkningar avsåg 1989 års förhållanden medan mina beräkningar avser 1991 års förhållanden innebär detta en viss skärpning jämfört med RINK:s förslag. Jag vill också betona att dessa dynamiska effekter inte endast avser ökat arbetsutbud. Huvuddelen av effekten på skattebasen kan mycket väl uppkomma genom en samhällsekonomiskt mera adekvat användning av befintliga resurser samt genom att skattebasen i mindre utsträckning urholkas genom skatteanpassning, skatteplanering och skattefusk. De senare effekterna kan vara betydande med hänsyn till att jämförelsealternativet är oförändrade skatteregler vid en allt mera internationaliserad kapital- och arbetsmarknad.

#### 9.4.6 Sammanställning av budgeteffekter

En sammanställning av samtliga här diskuterade budgeteffekter ger följande resultat.

Tabell 9.9 Sammanställning av budgeteffekter miljarder kr.

Prop. 1989/90:110

	Kort sikt	Annat resultat	
	genomsnitt 1991-1993	(1991/1992/1993)	
			lång sikt
<i>Budgetförsvagningar</i>			
Skattebortfall genom sänkta skattesatser m.m. för inkomster före underskottsavdrag (56,0+6,9)	62,9	(62,2/62,2/64,3)	64,3
Höjt pensionstillskott och höjd KBT	1,6		
Ändrade studiemedel	0,0		0,8
Höjda bostadsbidrag	1,5		
Höjda barnbidrag utöver slopade livsmedelssubventioner	3,8	(2,5/4,5/4,5)	4,5
SUMMA	69,8	(67,8/69,8/71,9)	72,7
<i>Budgetförstärkningar</i>			
Arbetsinkomster	8,7		9,1
Kapitalinkomster	30,9	(30,9/30,3/31,4)	32,9
Enskild näringsverksamhet och särskild löneskatt	9,2	(9,3/9,2/9,2)	10,0
Indirekta skatter	14,4	(15,1/15,1/13,1)	12,6
Aktiebolag och andra juridiska personer	1,2		-0,9
Dynamiska effekter	5,0	(2,5/5,0/7,5)	20,0
SUMMA	69,4	(67,7/69,5/71,1)	83,7

## 9.5 Fördelning mellan stat och kommun

Som jag nämnt tidigare gäller finansieringsberäkningarna de samlade effekterna för den konsoliderade offentliga sektorn. RINK förslog att åtgärder skall vidtas så att skattereformen ger ett balanserat utfall för stat och kommun. I annat fall skulle budgeteffekten av de sänkta statliga skattesatserna belasta staten medan en betydande del av budgetförstärkningen genom basbreddningar skulle tillfalla kommunerna.

Som framhölls i anslutning till förslaget om inkomstskatten för år 1990 (prop. 1989/90:50) instämmer jag i RINK:s uppfattning att skattereformen bör ge ett budgetmässigt neutralt utfall i förhållandet mellan stat och kommun. Därvid bör givetvis samma beräkningar användas som i här redovisade finansieringskalkylen bl.a. avseende skattebaser och basbreddningar, genom att jämförelsen vid frånvaro av en skattereform avser indexreglering av siktgräns och grundavdrag samt genom att dynamiska effekter beaktas.

Förslag som upprätthåller sådan neutralitet kommer att läggas fram i kompletteringspropositionen. RINK föreslog också åtgärder för att motverka höjningar av uttaget av kommunalskatt när den statliga inkomstskatten i princip slopas för förvärvsinkomster för en helt övervägande del av medborgarna. Bl.a. i detta syfte avser regeringen att i kompletteringsproposition föreslå ett förbud mot kommunala skattehöjningar för åren 1991 och 1992.

## 9.6 Budgetmässig behandling av intäkt från avskattning

Jag har tidigare redogjort för den avskattning som uppkommer genom företagens reducerade reserveringsmöjligheter. Jag har också berört att intäkterna från denna avskattning skall användas för nedskrivning av statsskulden för att varaktigt uppnå den i finansieringskalkylen beaktade ränteeffekten samt med tanke på att avskattningen kan väntas reducera företagets finansiella nettosparande. Jag skall nu ta upp en budgetteknisk fråga i detta sammanhang.

Intäkterna från avskattningen av juridiska personers reserver bör redovisas över en ny inkomsttitel benämnd **Avskattning av företagens reserver**. Regeringen bör uppdra åt riksskatteverket att ombesörja att inflytande medel ställs till riksgäldskontorets förfogande i syfte att minska statsskulden.

De reducerade reserveringsmöjligheterna leder också till en viss avskattning för enskilda näringsidkare och handelsbolag. Intäkterna från denna avskattning utgör dock i huvudsak kommunal inkomstskatt och kan därför inte användas för att reducera statsskulden. Av detta skäl samt av förenklingsskäl föreslår jag inga särskilda regler för den budgetmässiga behandlingen av intäkterna från avskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag.

## 9.7 Fördelningseffekter

### 9.7.1 Horisontell rättvisa

En viktigt mål för den av mig förslagna skattereformen är att skatteuttaget i väsentligt större utsträckning skall baseras på den skattskyldiges faktiska inkomst i ekonomisk mening, dvs. att den horisontella rättvisan förbättras. En sådan förbättrad fördelningspolitisk träffsäkerhet uppnås bl.a. genom en mera likformig beskattning av kontantlön och olika typer av löneförmåner. Därmed får skattskyldiga med samma faktiska inkomst i större utsträckning betala samma skatt oberoende av om arbetsinsatsen ersätts genom kontantlön eller genom olika typer av löneförmåner. Den mera likformiga beskattningen av kapitalinkomster innebär på samma sätt att individer och hushåll med samma faktiska kapitalinkomst får betala en mera likartad skatt oberoende av om sparandet sker direkt i hushållen eller indirekt i t.ex. företag och pensionsfonder oberoende av om ersättningen utgår i form av utdelning, ränta eller extra intäkt vid försäljning av tillgången och oberoende av hur kapitalinkomsterna fördelas inom hushållet.

Förutom dessa steg i riktning mot en mera likformig beskattning av olika typer av arbets- och kapitalinkomster föreslår jag också ett flertal särskilda åtgärder för att förebygga skatteplanering och skattefusk, vilket också skall

förbättra den fördelningspolitiska träffsäkerheten. Som exempel kan nämnas att avdragen för reaförluster, underskott och ränteutgifter begränsas på olika sätt.

Sammantaget innebär dessa åtgärder att personer som vid nuvarande regler betalar låg skatt i förhållande till sin inkomst, t.ex. som en följd av omfattande skattefria förmåner eller skatteplanering, tenderar att få höjd skatt. Personer som endast har kontantlön och små avdrag tenderar att få sänkt skatt. Ekonomiskt svaga grupper skyddas genom särskilda förbättringar för barnfamiljer, pensionärer och studerande samt genom det förhöjda grundavdraget för låg- och mellaninkomsttagare.

### 9.7.2 Utvärdering av fördelningseffekter

En isolerad sänkning av marginalskatterna är inte fördelningspolitiskt acceptabel eftersom personer med höga inkomster skulle gynnas i alltför stor utsträckning. Den av mig föreslagna sänkningen av marginalskatterna kombineras därför med långtgående åtgärder som förbättrar den fördelningspolitiska träffsäkerheten samtidigt som stödet till ekonomiskt svaga grupper utökas.

Fördelningseffekterna av en isolerad marginalskattesänkning kan i viss mån belysas genom beräkning av skatteändringarna för olika inkomstnivåer. En sådan redovisning är emellertid irrelevant för den nu föreslagna skattereformen eftersom effekterna av övriga åtgärder då inte beaktas. I detta likasom i många andra avseenden måste skattereformen inkl. kompletterande fördelningspolitiska åtgärder ses som en helhet.

Inom finansdepartementet har därför skattereformens fördelningseffekter utvärderats genom omfattande beräkningar som beaktar inte bara de sänkta skattesatserna utan också kompletterande fördelningspolitiska åtgärder samt den samlade finansieringen genom basbreddningar för olika skatter. Beräkningarna baseras på statistiska uppgifter om ca 9 000 hushåll från statistiska centralbyråns inkomstfördelningsundersökning år 1987, varvid inkomstförhållanden m.m. framskrivits till år 1991.

En central fördelningspolitisk fråga är hur skattereformen som helhet påverkar ekonomisk standard för olika personer. Ekonomisk standard bestäms i första hand av hushållets och inte av den enskilde individens ekonomiska förhållanden. De skatteändringar som nu föreslås kompletteras också med åtgärder som direkt riktar sig till hushållen som höjda bostads- och barnbidrag. Även andra av mig föreslagna åtgärder, som t.ex. beskattning av barns kapitalinkomster, får konsekvenser för hushållens ekonomi. Endast genom beräkningar på hushållsnivå är det möjligt att på ett adekvat sätt belysa effekterna av skattereformen. Beräkningarna avser därför den förändring av hushållets disponibla inkomst, dvs. inkomst efter skatt och bidrag, som uppkommer genom skattereformen jämfört med ett läge med oförändrade regler.

Vid dessa beräkningar har huvuddelen av den kortsiktiga finansiering av skattesänkningar och kompletterande fördelningspolitiska åtgärder som anges i tabell 9.3-9.8 fördelats ut som en sänkning av hushållens disponibla inkomst i första hand genom att regeländringarna beaktats explicit och i andra

hand genom att budgetförstärkningarna fördelats ut schablonmässigt med utgångspunkt från olika statistiska uppgifter.

Beräkningar av denna typ är osäkra då de baseras på en urvalsundersökning, varvid statistiska slumpfel introduceras. I små grupper samt i extremgrupper är slumpfelet av särskilt stor betydelse. Beräkningarna är ofullständiga då de i huvudsak baseras på antaganden om oförändrade förhållanden avseende resursanvändning, priser, löner och räntor. Av skattereformen orsakade dynamiska effekter i form av effektivitetsvinster och andra orsaker till ökad produktion beaktas därför på ett högst schablonmässigt sätt genom att jag, i likhet med RINK, inkluderar en allmän ökning av arbetsinkomsterna med en procent. Som jag tidigare betonat skall detta ses som en metod att beakta alla orsaker till ökad total produktion och förutsätter således inte att arbetstiden ökar med en procent.

En annan felkälla är att beräkningarna baseras på de data som är tillgängliga i den aktuella urvalsundersökningen som avser förhållandena under ett enstaka år. Begränsningar i det statistiska underlaget, som t.ex. avsaknaden av uppgifter huruvida personer i urvalet har vissa löneförmåner, leder till att de föreslagna regeländringarna i flera fall måste beaktas på ett högst schablonmässigt sätt.

En ytterligare mera allmän brist är att resultaten avser genomsnittlig förändring av den disponibla inkomsten för resp. grupp medan skillnaderna inom gruppen kan vara betydande. Denna brist motverkas dock av att hushållen uppdelas i grupper på flera olika sätt, vilket belyser fördelningseffekterna ur olika perspektiv.

Resultaten bör tolkas med stor försiktighet med hänsyn till dessa begränsningar. Trots dessa brister torde den här typen av beräkningar utgöra bästa möjliga tillgängliga metod för utvärdering av skattereformens fördelningseffekter.

Beräkningarna avser effekter av de av mig redovisade förändringarna fr.o.m. år 1991 jämfört med ett läge utan förändringar förutom en justering av 1990 års skatteskala med hänsyn till inflationen. Liksom i finansieringskalkylen redovisas i första hand resultatet avseende genomsnittet för åren 1991, 1992 och 1993.

För att belysa fördelningseffekterna av den sammantagna skattereformen redovisas också effekterna av nu föreslagna förändringar i kombination med de förändringar som genomförts för år 1990. Jämförelsealternativet är därvid 1989 års regler förutom en justering av 1989 års skatteskala med hänsyn till inflationen.

I beräkningarna beaktas inte bara de förändrade skattereglerna utan också höjningarna av barnbidraget 1991 och 1992 till 9 000 resp. 10 020 kr. per år, höjda bostadsbidrag till hushåll med barn enligt BKU:s förslag samt införande av bostadsbidrag till hushåll utan barn. Höjningen av barnbidraget från 1989 till 1990 inräknas dock ej då denna höjning inte har något direkt samband med skattereformen och inte heller ingår i den tidigare redovisade finansieringskalkylen.

För att belysa fördelningseffekterna på ett mångsidigt sätt indelas hushållen efter socioekonomisk grupp, ekonomisk standard, bruttoinkomst, förmögenhet, hushållstyp, boendeform och region.



De först redovisade resultaten avser förändring av real disponibel inkomst när hushåll i åldersgruppen 20-64 år uppdelas efter socioekonomisk grupp. Varje hushåll klassificeras därvid med hänsyn till hushållsföreståndarens ålder och arbetsförhållanden. Hushållsföreståndaren är den person i hushållet som har högst förvärvsinkomst.

I kolumn 2 i tabell 9.10 redovisar jag den förändring av den reala disponibla inkomsten som beräknas följa i genomsnitt för åren 1991, 1992 och 1993 av de nu redovisade förändringarna. Effekterna av dessa förändringar i kombination med de förändringar som genomförts redan år 1990 redovisas i kolumn 3.

**Tabell 9.10 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen för olika socioekonomiska grupper, 20-64 år.**

Grupp (1)	Nu redovisade förändringar (2)	Sammantagen skattereform (3)
Icke facklärd arbetare	3,1 %	3,6 %
Facklärd arbetare	3,3 %	3,5 %
Lägre tjänstemän	2,3 %	2,6 %
Tjänstemän på mellanniva	2,5 %	2,7 %
Högre tjänstemän	2,0 %	2,4 %
Övriga	0,5 %	0,1 %
<b>SAMTLIGA</b>	<b>2,3 %</b>	<b>2,5 %</b>

Som framgår av den sista raden beräknas nu redovisade förändringar öka den disponibla inkomsten med i genomsnitt 2,3 % för samtliga hushåll. Detta beror på att en mindre del av finansieringen inte belastar hushållen vid dessa beräkningar samt att arbetsinkomsterna före skatt antas öka med en procent. Som framgår av kolumn 3 ökar den genomsnittliga inkomsten något mer om även regeländringarna år 1990 beaktas.

Ökningen av den disponibla inkomsten är ganska jämnt fördelad över de olika socioekonomiska grupperna. Ett anmärkningsvärt resultat är att högre tjänstemän, motsvarande yrken med krav på minst sex års utbildning efter grundskola, får en något mindre ökning av den disponibla inkomsten än arbetare och övriga tjänstemän. Detta förklaras av att högre tjänstemän har förhållandevis omfattande låg- eller obeskattade pensions-, bil- och andra löneförmåner samt av att denna grupp också har förhållandevis stora aktieinnehav och ränteutgifter. Beskattning av pensionsfonder och uttag av särskild löneskatt för pensionspremier har särskilt stor betydelse eftersom högre tjänstemän normalt erhåller betydande kompletterande pensionsförmåner som blir föremål för skärpt beskattning.

Utfallet för gruppen högre tjänstemän visar att mitt förslag om en väsentligt mera likformig beskattning med restriktiva avdragsregler i kombination med ett förhöjt grundavdrag för låg- och mellaninkomsttagare och andra kompletterande fördelningspolitiska åtgärder skapar fördelningseffekter som uppväger effekterna av de kraftiga marginalsattesänkningarna för denna grupp höginkomsttagare. Därmed framgår också att olikformighe-

### 9.7.4 Uppdelning efter ekonomisk standard

I detta delavsnitt redovisar jag det beräknade utfallet av skattereformen när hushållen i stället uppdelas i grupper efter *ekonomisk standard* mätt som den disponibla inkomsten dvs. inkomst efter skatt och bidrag, i förhållande till hushållets storlek.<sup>1</sup> Inkomstmätt av denna typ dominerar inom såväl svensk som internationell forskning om fördelningsfrågor eftersom man därigenom beaktar hushållets samlade inkomster och skatter samtidigt som man uppnår jämförbarhet mellan hushåll av olika storlek.

I tabell 9.11 redovisar jag skattereformens utfall när hushållen uppdelas i tio lika stora grupper – s.k. deciler – efter ekonomisk standard. Den lägsta decilen utgörs således av de 10 % av hushållen som har lägst ekonomisk standard. Decil 3-7 utgörs av hushåll med normal ekonomisk standard medan hushåll med högst ekonomisk standard återfinns i de högsta decilerna.

**Tabell 9.11 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen när hushållen uppdelas i deciler efter ekonomisk standard, 20-64 år.**

Decil	Genomsnittlig disponibel inkomst för en ensamstående utan barn i resp. decilgrupp, kr	Sysselsättningsgrad	Nu redovisade förändringar	Sammantagen skattereform
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1:a decilen	39 400	44 %	1,5 %	0,0 %
2:a decilen	68 500	62 %	2,6 %	1,8 %
3:e decilen	79 200	73 %	3,0 %	2,5 %
4:e decilen	89 100	81 %	2,8 %	2,8 %
5:e decilen	97 700	86 %	2,3 %	2,7 %
6:e decilen	106 500	90 %	2,3 %	2,9 %
7:e decilen	115 400	92 %	2,9 %	3,6 %
8:e decilen	126 900	94 %	3,4 %	4,2 %
9:e decilen	142 700	93 %	3,1 %	3,8 %
10:e decilen	210 300	95 %	0,3 %	0,2 %
De två högsta percentilerna	320 800	94 %	-6,6 %	-7,8 %
SAMTLIGA	104 500	81 %	2,3 %	2,5 %

Ökningen av den disponibla inkomsten är ganska jämnt fördelad över de olika decilerna förutom att den lägsta och den högsta decilen får en mera begränsad förbättring. Som framgår av kolumn 3 arbetar vuxna som ingår i hushåll i den första decilen endast 44 % av heltid i genomsnitt, vilket kan jämföras med 81 % för samtliga hushåll. Förklaringen är att den första decilen till stor del består av personer som endast tillfälligtvis har låga inkomster

(1) Hushållets storlek mäts i antal konsumentenheter enligt socialstyrelsens definition. En ensamstående vuxen motsvarar 1,15 konsumtionsenheter medan ett gift/sammanboende par motsvarar 1,9 konsumentenheter. Barn i åldrarna 0-3, 4-10 och 11- år motsvarar 0,55, 0,65 resp. 0,75 konsumtionsenheter.

och som därför endast tillfälligtvis befinner sig i den lägsta decilen vid statistiska uppdelningar av detta slag.

Som exempel på hushåll i den lägsta decilen kan nämnas hushåll som har låg redovisad arbetstid som en följd av studier, värnpliktstjänstgöring, barnledighet samt utlandsarbete eller annan vistelse utomlands under delar av året. I gruppen ingår också personer som har låga redovisade inkomster på grund av explicita eller implicita reserveringar inom egna företag. Av hushållen i den första decilen klassificeras således 64 % som "övriga" avseende socioekonomisk grupp, dvs. hushållen klassificeras varken som arbete eller tjänstemän.

Den lägsta decilen är således mycket heterogen. De låga redovisade inkomsterna kan ofta vara förknippade med en normal eller t.o.m. hög konsumtion som en följd av framgångsrik skatteplanering eller skattefusk. Som jag nämnt tidigare är uppdelningen efter socioekonomisk mera rättvisande i detta avseende eftersom en tillfälligt låg inkomst inte påverkar denna klassificering.

Ett hushåll med mera varaktigt låg inkomst som beror på en förhållandevis låg timlön hamnar normalt inte i den lägsta decilen även om familjen har barn. Som exempel kan nämnas att ett hushåll med två vuxna, ett barn i åldern 0-3 år och ett barn i åldern 4-9 år, och som har löner på sammanlagt 18 000 kr. år 1990 hamnar i den andra decilen. Det stora flertalet personer med låg timlön och normal arbetstid hamnar därför i den andra eller i högre deciler enligt tabell 9.11.

Den högsta decilen får en förhållandevis liten förbättring. Detta kan förklaras av att den skärpta beskattningen av löneförmåner, pensionsfonder och aktier samt den reducerade skattelättnaden för ränteutgifter får en förhållandevis stor betydelse för denna decil. De två högsta percentilerna, dvs. de två procent av hushållen som har högst ekonomisk standard, får t.o.m. sänkt disponibel inkomst genom skattereformen. Den statistiska osäkerheten är dock särskilt stor när beräkningen baseras på endast två procent av urvalet.

### 9.7.5 Uppdelning efter bruttoinkomst

I tabell 9.12 redovisas fördelningseffekterna av skattereformen när hushållen i stället uppdelas i deciler efter hushållets *bruttoinkomst* i förhållande till hushållets storlek. Bruttoinkomsten mäts därvid som summan av lön, företagarinkomst, inflationskorrigerad inkomst av kapital och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt transfereringar.

Vid denna uppdelning får alla deciler utom den första höjd real disponibel inkomst. Som diskuterats ovan består den första decilen till stor del av hushåll som endast tillfälligtvis har låga inkomster medan hushåll med låg timlön och normal arbetstid hamnar i högre deciler. Sysselsättningsgraden i den lägsta decilen är ännu lägre vid denna uppdelning efter bruttoinkomst än vid uppdelning efter ekonomisk standard i tabell 9.11.

Förutom för den första decilen är ökningen av den disponibla inkomsten ganska jämnt fördelad även vid denna uppdelning. Den högsta decilen får en förhållandevis liten förbättring också vid denna uppdelning. Även detta

**Tabell 9.12 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen när hushållen uppdelas efter bruttoinkomst i förhållande till hushållets storlek, 20-64 år.**

Decil (1)	Genomsnittlig disponibel inkomst för en ensamstående utan barn i resp. decilgrupp, kr (2)	Sysselsättningsgrad (3)	Nu redovisade förändringar (4)	Sammantagen skattereform (5)
1:a decilen	41 700	40 %	-0,5 %	-2,2 %
2:a decilen	69 300	63 %	2,2 %	1,2 %
3:e decilen	80 600	74 %	2,5 %	1,8 %
4:e decilen	88 800	82 %	2,5 %	2,3 %
5:e decilen	97 500	86 %	2,1 %	2,3 %
6:e decilen	106 600	90 %	1,9 %	2,6 %
7:e decilen	114 500	93 %	2,6 %	3,3 %
8:e decilen	124 900	94 %	3,2 %	3,8 %
9:e decilen	138 600	95 %	3,6 %	4,5 %
10:e decilen	197 800	95 %	1,5 %	1,7 %
De två högsta percentilerna	309 200	94 %	-4,2 %	-4,7 %
<b>SAMTLIGA</b>	104 500	81 %	2,3 %	2,5 %

resultat visar att de föreslagna mera likformiga reglerna för inkomstberäkning och avdrag har särskilt stor betydelse för de hushåll som har de högsta inkomsterna. Både tabell 9.11 och tabell 9.12 visar att de två procent som har de allra högsta inkomsterna får betala sina egna skattelättnader.

### 9.7.6 Uppdelning efter förmögenhet

Nuvarande kapitalinkomstbeskattning har bidragit till stora förmögenhetsskillnader genom att kapitalinkomster varit lågt beskattade samtidigt som ränteutgifter varit avdragsgilla mot en ofta hög marginalsatt. En fördelningspolitiskt intressant fråga är därför vilket utfall skattereformen ger för hushåll med olika *förmögenhet*. Resultaten i detta avseende redovisas i tabell 9.13.

**Tabell 9.13 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen när hushållen uppdelas efter förmögenhet, 20-64 år.**

Förmögenhet,kr. (1)	Nu redovisade förändringar (2)	Sammantagen skattreform (3)
0 – 200 000	3,0 %	3,3 %
200 000 – 400 000	2,8 %	3,0 %
400 000 – 600 000	2,1 %	2,3 %
600 000 – 800 000	2,0 %	2,3 %
800 000 – 1 000 000	1,6 %	1,5 %
1 000 000 –	-6,4 %	-7,7 %
<b>SAMTLIGA</b>	2,3 %	2,5 %

Som framgår av tabellen ökar den disponibla inkomsten mest för hushåll med förhållandevis små förmögenheter medan de allra rikaste hushållen får sänkt disponibel inkomst. Skattereformen och då särskilt övergången till en mera likformig beskattning av kapitalinkomster bidrar således till en jämare förmögenhetsfördelning.

### 9.7.7 Uppdelning efter hushållstyp

Resultaten vid en uppdelning av hushållen efter *hushållstyp* redovisas i tabell 9.14.

**Tabell 9.14 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen för olika hushållstyper, 20-64 år. (Resultat inom parentes avser barnbidrag på 9 000 kr.)**

Grupp (1)	Nu redovisade förändringar (2)	Sammanlagda skattereform (3)
<i>Ensamstående</i>		
0 barn	1,9 (1,9) %	2,4 %
1 barn	6,2 (5,7) %	6,1 %
minst 2 barn	7,0 (6,0) %	6,3 %
<i>Gifta/samboende</i>		
0 barn	1,5 (1,5) %	1,9 %
1 barn	2,5 (2,2) %	2,5 %
2 barn	2,9 (2,3) %	2,4 %
minst 3 barn	4,4 (3,4) %	3,7 %
<b>SAMTLIGA</b>	<b>2,3 (2,1) %</b>	<b>2,5 %</b>

Som framgår av tabellen leder skattereformen till en förhållandevis stor förbättring för hushåll med barn och särskilt för hushåll med flera barn avseende det genomsnittliga utfallet för 1991, 1992 och 1993. Detta beror på den kraftiga ökningen av barnbidraget i kombination med höjda bostadsbidrag. Även vid det lägre barnbidraget på 9 000 kr. år 1991 får hushåll med barn ett något bättre utfall än hushåll utan barn.

### 9.7.8 Uppdelning efter boendeform

**Tabell 9.15 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen när hushållen uppdelas efter boendeform, 20-64 år.**

Grupp (1)	Nu redovisade förändringar (2)	Sammanlagda skattereform (3)
Hyseslägenhet	3,0 %	3,5 %
Bostadsrätt	2,6 %	3,5 %
Egnahem	1,8 %	1,5 %
Övriga	-1,1 %	-1,5 %
<b>SAMTLIGA</b>	<b>2,3 %</b>	<b>2,5 %</b>

Hushåll i egnahem får i genomsnitt en något lägre ökning av den disponibla inkomsten än övriga hushåll. En förklaring är att de höjda taxeringsvärdena år 1990 inräknas som en del av skattereformen och dess finansiering trots

att taxeringsvärdena skulle ha ökat även vid frånvaro av en skattereform. Minskningen av skattelättnaden för ränteavdrag till 30 % får också ett förhållandevis stort genomslag för hushåll i egna hem eftersom denna grupp har förhållandevis stora lån.

### 9.7.9 Uppdelning efter region

**Tabell 9.16 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen när hushållen uppdelas efter region, 20-64 år.**

H-region (1)	Nu redovisade förändringar (2)	Sammantagen skattereform (3)
Storstockholm	2,0 %	2,3 %
Göteborg Malmö	2,4 %	2,6 %
Större städer	2,4 %	2,5 %
Södra mellanbygden	2,4 %	2,5 %
Norra tätbygden	2,8 %	3,0 %
Norra glesbygden	2,4 %	2,3 %
SAMTLIGA	2,3 %	2,5 %

Som framgår av tabellen ger skattereformen en likartad ökning av den disponibla inkomsten i olika regioner. Inkomstökningen är störst i tätbebyggda områden i norra Sverige.

### 9.7.10 Annan förändring av arbetsinkomst före skatt

Vid ovan redovisade resultat beaktas att skattereformen leder till en högre total produktion genom effektivitetsvinster och ett större utbud av arbete och kapital genom antagandet att arbetsinkomsterna före skatt ökar med en procent. I detta delavsnitt redovisas resultat vid alternativa antaganden för förändringen av arbetsinkomsterna före skatt.

I tabell 9.17 redovisas fördelningseffekterna när arbetsinkomsterna före skatt antas vara oförändrade. Som nämnts ovan ger detta dock en missvisande bild av skattereformen, eftersom man därmed bortser från det produktionsstillskott som uppkommer genom att skattereformen leder till en mera välfungerande ekonomi.

Som framgår av en jämförelse mellan tabell 9.17 och 9.11 är den genomsnittliga inkomstökningen betydligt lägre när arbetsinkomsterna före skatt antas vara oförändrade.

I tabell 9.18 redovisas slutligen utfallet när arbetsinkomsterna före skatt i stället ökar med fyra procent. Som diskuteras närmare av RINK kan detta vara ett rimligt antagande avseende storleken på produktionsstillskottet på lång sikt genom ett ökat utbud och en samhällsekonomiskt mera effektiv användning av arbete och kapital.

**Tabell 9.17 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen när hushållen uppdelas i deciler efter ekonomisk standard, 20-64 år, ingen ökning av arbetsinkomster före skatt.**

Decil (1)	Genomsnittlig disponibel inkomst för en ensamstående utan barn i resp. decilgrupp. kr (2)	Sysselsättningsgrad (3)	Nu redovisade förändringar (4)	Sammantagen skattereform (5)
1:a decilen	39 400	44 %	0,9 %	-0,5 %
2:a decilen	68 500	62 %	2,1 %	1,2 %
3:e decilen	79 200	73 %	2,4 %	1,9 %
4:e decilen	89 100	81 %	2,1 %	2,1 %
5:e decilen	97 700	86 %	1,6 %	2,0 %
6:e decilen	106 500	90 %	1,5 %	2,2 %
7:e decilen	115 400	92 %	2,1 %	2,8 %
8:e decilen	126 900	94 %	2,6 %	3,5 %
9:e decilen	142 700	93 %	2,3 %	3,1 %
10:e decilen	210 300	95 %	-0,5 %	-0,6 %
De två högsta percentilerna	320 800	94 %	-7,2 %	-8,4 %
SAMTLIGA	104 500	81 %	1,6 %	1,8 %

**Tabell 9.18 Förändring av real disponibel inkomst genom skattereformen när hushållen uppdelas i deciler efter ekonomisk standard, 20-64 år, 4 % ökning av arbetsinkomster före skatt.**

Decil (1)	Genomsnittlig disponibel inkomst för en ensamstående utan barn i resp. decilgrupp. kr (2)	Sysselsättningsgrad (3)	Nu redovisade förändringar (4)	Sammantagen skattereform (5)
1:a decilen	39 400	44 %	3,2 %	1,7 %
2:a decilen	68 500	62 %	4,3 %	3,5 %
3:e decilen	79 200	73 %	4,9 %	4,5 %
4:e decilen	89 100	81 %	4,9 %	4,9 %
5:e decilen	97 700	86 %	4,5 %	4,9 %
6:e decilen	106 500	90 %	4,6 %	5,3 %
7:e decilen	115 400	92 %	5,3 %	6,0 %
8:e decilen	126 900	94 %	5,7 %	6,5 %
9:e decilen	142 700	93 %	5,3 %	6,0 %
10:e decilen	210 300	95 %	2,4 %	2,3 %
De två högsta percentilerna	320 800	94 %	-4,7 %	-5,9 %
SAMTLIGA	104 500	81 %	4,5 %	4,7 %

Som framgår av tabellen kan skattereformen leda till betydande förbättringar på lång sikt för samtliga deciler. Som framgår av tabell 9.9 beräknas skattereformen ge en nettobudgetförstärkning på 11 miljarder kr. på lång sikt, vilket därtill skapar utrymme för en ökning av offentliga utgifter eller för sänkta skatter. Dessa resultat avspeglar det förhållandet att den totala produktionens storlek bestämmer utrymmet för privat och offentlig konsum-

tion. Skattereformen kan väntas leda till förbättringar genom en ökning av det totala utrymmet för privat och offentlig konsumtion.

Prop. 1989/90:110

### 9.7.11 Avslutning

Sammanfattningsvis visar dessa beräkningar att de nu föreslagna förändringarna, liksom den samlade skattereformen, ger en förhållandevis jämnt fördelad ökning av den disponibla inkomsten när hushållen uppdelas på olika sätt. Skillnaderna i utfall för olika socioekonomiska grupper och för olika inkomstgrupper är mycket begränsade, särskilt jämfört med vad som skulle ha varit fallet vid en isolerad marginalskattesänkning.

Det jämna utfallet beror på att sänkningen av marginalskatterna kombineras med långtgående åtgärder som skapar motverkande fördelningseffekter, främst genom övergång till en väsentligt mera likformig beskattning med restriktiva avdragsregler, genom det förhöjda grundavdraget för låg- och mellaninkomsttagare samt genom kompletterande fördelningspolitiska åtgärder.

## 9.8 Vissa andra ekonomiska effekter

Som framgår av ovanstående redovisning är skattereformen finansierad på kort sikt när hänsyn tas till skattereformens dynamiska effekter på ett förhållandevis försiktigt sätt. Skattereformen innebär emellertid en överflyttning av skatteuttaget från hushållssektorn till företagen genom en breddad bas för socialavgifter, genom införande av särskild löneskatt för bl.a. pensionspremier samt genom beskattning av pensionsfonder. Skattereformen beräknas därför ge ett betydande tillskott till hushållens disponibla inkomst år 1991 vid i övrigt oförändrade förhållanden samtidigt som företagens kostnader ökar.

## 9.9 Utvärdering av skattereformen

Den föreslagna skattereformen är mycket omfattande och kommer att påverka hushållens och företagens ekonomiska situation och förändra ekonomins funktionssätt på ett i många avseenden genomgripande sätt. Konsekvenserna av reformen måste därför följas noggrant. Det gäller särskilt effekterna på inkomst- och förmögenhetsfördelningen men också effekterna på arbetskraftsutbud, sparande, ekonomisk tillväxt etc.

Skattereformen bör därför följas upp med en bred utvärdering av reformens effekter. Därtill bör dataunderlaget för utvärdering av reformens effekter förbättras, både genom särskilda undersökningar samt genom förbättring av den reguljära statistiken.



Jag har i denna proposition redovisat mina förslag till hur ett reformerat inkomstkattesystem enligt min mening bör utformas. Jag kommer senare denna dag att lämna motsvarande redogörelse för de indirekta skatternas område. Sammantaget är detta 1991 års skattereform. Det är min övertygelse att det nya skattesystemet ger en god grund för ökad ekonomisk tillväxt och för säkerställandet av det svenska välfärdssamhället.

Skattereformen innebär genomgripande förändringar för enskilda, företag och andra sammanslutningar, kort sagt för hela det svenska samhället. Förväntningar knyts till att reformen i ett antal väsentliga hänseenden skall positivt påverka samhällsekomin samtidigt som den skall bidra till att de fördelningspolitiska målen uppfylls. Det är därför väsentligt att reformen följs upp och att dess effekter analyseras ingående. Jag har tidigare nämnt att en brett upplagd ekonomisk utvärdering bör komma till stånd.

Reformen har emellertid också särskilda effekter inom vissa avgränsade sektorer av samhällslivet. Även dessa bör bli föremål för uppföljning. Detta gäller t.ex. de ideella folkrorelserna såsom idrottsrörelsen och handikapprörelsen. Många av de regelförändringar som jag redovisar påverkar deras betingelser – vissa positivt medan andra har negativa effekter i form av ökade kostnader. Enligt min mening bör därför skattereformens effekter för folkrorelserna följas upp med särskild uppmärksamhet. Skulle det vid en sådan genomgång visa sig att icke avsedda effekter uppkommer bör självfallet motverkande åtgärder vidtas. Dessa bör redovisas senast i budgetpropositionen. Samtidigt vill jag framhålla att man måste se till helhetsbilden när man bedömer utfallet.

Inom vissa områden krävs kompletteringar av de förslag jag redovisat eller ytterligare utredningsarbete. Jag har berört dessa områden under resp. avsnitt och får därför hänvisa till vad jag i dessa delar tidigare anfört.

# 11 Upprättade lagförslag

Prop. 1989/90:110

I enlighet med vad jag nu anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
5. lag om skatteutjämningsreserv,
6. lag om återföring av obeskattade reserver,
7. lag om ändring i lagen (1989:1046) om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
8. lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
9. lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
10. lag om särskild löneskatt,
11. lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring,
12. lag om avkastningsskatt på pensionsmedel,
13. lag om skatt på vissa premiebetalningar,
14. lag om ersättningsfonder,
15. lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning,
16. lag om ändring i bokföringslagen (1976:125),
17. lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141),
18. lag om ändring i lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift,
19. lag om nedsättning av vissa underhållsbidrag,
20. lag om ändring i utsökningsbalken,
21. lag om ändring i lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige,
22. lag om ändring i lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring,
23. lag om ändring i lagen (1989:1023) om upphävande av lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m. ,
24. lag om ändring i utsökningsregisterlagen (1986:617),
25. lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor,
26. lag om ändring i lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsbosparande,
27. lag om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
28. lag om ändring i skogskontolagen (1954:142),
29. lag om ändring i lagen (1986:492) om tillfälliga regler för insättning på skogskonto,
30. lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto,
31. lag om upphävande av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst,
32. lag om upphävande av lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt,
33. lag om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag,
34. lag om upphävande av lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på

icke börsnoterade aktier,

35. lag om upphävande av lagen (1979:609) om allmän investeringsfond,
36. lag om upphävande av lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv,
37. lag om upphävande av vissa fondförfattningar, m. m.,
38. lag om upphävande av lagen (1954:40) om särskild fartygsfond,
39. lag om upphävande av lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond,
40. lag om upphävande av lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,
41. lag om upphävande av lagen (1981:296) om eldsvådefonder,
42. lag om upphävande av förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer,
43. lag om upphävande av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer,
44. lag om upphävande av lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande,
45. lag om upphävande av lagen (1982:2) om uppfinnarkonto,
46. lag om upphävande av lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m. m.,
47. lag om avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum.

Förslagen under punkterna 16, 19, 20, 24 och 25 har upprättats i samråd med chefen för justitiedepartementet.

Förslaget under punkterna 7-9, 11 och 22 har upprättats i samråd med chefen för socialdepartementet.

Förslagen under punkterna 15, 42 och 47 är enligt min mening inte av sådan beskaffenhet att lagrådets hörande erfordras. Yttrande över dessa förslag har därför inte inhämtats.

### 12.1 Kommunalskattelagen (1928:370)

#### 3 §

*Andra och tredje styckena* motsvaras av första och andra styckena av de nuvarande anvisningarna till paragrafen. För skattskyldig som är bokföringskyldig enligt BFL kommer beskattningsåret att utgöras av kalenderår om inte den skattskyldige erhållit medgivande enligt 12 § andra stycket BFL att tillämpa brutet räkenskapsår. För den som är skyldig att föra räkenskaper enligt JBFL kommer beskattningsåret undantagslöst att sammanfalla med kalenderår.

Nuvarande fjärde stycket i anvisningarna behövs inte i det nya systemet. Nuvarande tredje och femte styckena av anvisningarna har inte heller tagits upp i den nya lydelsen av paragrafen. Detta innebär inte någon ändring i sak.

Det nu föreliggande förslaget till ändringar i 3 § skiljer sig från det i lagrådsremissen.

#### 4 §

Till bestämmelsen har av redaktionella skäl överförts en bestämmelse från 64 § med en hänvisning till en definition i fastighetstaxeringslagen om vem som anses likställd med ägare.

#### 5 §

Bestämmelsen, som är ny (företvarande 5 § har tidigare upphävts), innehåller en definition som är avsedd att särskilja privatbostadsfastighet från näringsfastighet. Den motiveras utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 7).

Lagrådet har föreslagit att begreppet privatbostad i paragrafens *första stycke* i dess lydelse enligt lagrådsremissen byts ut mot ordet privatbostadsfastighet. I de följande styckena i förslaget får nämligen begreppet privatbostad en annan och vidare innebörd där det talas om privatbostad i form av småhus och bostadsrättslägenhet. En privatbostadsfastighet skulle således enligt lagrådets förslag till definition vara småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet samt även innefatta småhus på annans mark under förutsättning att småhuset är en privatbostad. Därmed ingår i definitionen också småhus som egentligen är lös egendom. Detta överensstämmer även med det synsätt som görs i fastighetstaxeringssammanhang. Likaså är termerna småhus, småhusenhet och lantbruksenhet hämtade från fastighetstaxeringen. Definitionen har ändrats i klagörande syfte på i huvudsak det sätt som framgår av lagrådets yttrande.

Som privatbostad räknas också enligt paragrafens *fjärde stycke* bostadsrättslägenhet under vissa förutsättningar. Det förhållandet att de enskilda bostadsrättslägenheterna i ett flerfamiljshus är privatbostad för resp. innehavare innebär inte att bostadsrättsföreningens fastighet av denna anledning skall ha karaktären privatbostadsfastighet. Ett bostadsföretags fastighet är alltid att betrakta som näringsfastighet.

Anknytningen till begreppet lantbruksenhet innebär att det endast är i Sverige belägna bostäder på jordbruksfastighet som bryts ut ur näringsverksamheten för att utgöra privatbostad. En i utlandet belägen jordbruksfastighet bör därför i sin helhet betraktas som näringsfastighet vid beskattning här i Sverige.

Bedömningen av om en bostad utgör privatbostad eller ingår i näringsverksamhet bör ske för varje kalenderår med hänsyn till förhållandena vid utgången av året. I förhållande till lagrådsremissen har därför den ändringen vidtagits i paragrafens *sista stycke*, att orden "beskattningsårets utgång" utbyts mot "kalenderårets utgång". Om, vilket undantagsvis kan förekomma, en fysisk person eller ett dödsbo tillämpar brutet räkenskapsår för näringsverksamhet kan således en bostad komma att ingå i näringsverksamheten för den del av räkenskapsåret som hänför sig till ett visst kalenderår men inte för den del av räkenskapsåret som hänför sig till det närmast föregående eller följande kalenderåret.

Vidare har tillagts att det är förhållandena på överlåtelsedagen som skall vara avgörande i det fall bostaden överlåtits under året. Såsom *lagrådet* har anfört kan det i vissa fall uppstå svårigheter vid avgörande av om bostaden vid överlåtelsestidpunkten varit att anse som privatbostad eller inte. Enligt förslaget är det nämligen tillräckligt att bostaden är avsedd för permanent- eller fritidsboende för ägaren/nyttjanderättshavaren eller honom närstående för att bostaden skall räknas som privatbostad. Den omständigheten att bostaden varit uthyrd under längre tid hindrar i och för sig inte att bostaden alltjämt räknas som privatbostad, om upplåtaren avser att längre fram använda den som permanent- eller fritidsbostad för egen räkning eller för närstående. Omständigheterna i det enskilda fallet bör få avgöra om bostaden skall räknas som privatbostad eller inte i en sådan situation. En schablonregel som föreslås i 25 och 26 §§ SIL vid realisationsvinstbeskattningen för näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet innebär dessutom att effekterna av eventuella tillämpningssvårigheter blir mindre framträdande. Det permanentbostadsbegrepp som används för att avgöra om den mest förmånliga schablonregeln får användas vid realisationsvinstbeskattningen är inte synonymt med begreppet privatbostad enligt denna paragraf.

#### 17 §

Som framgått av avsnitt 2 skall det vid beskattningen till kommunal inkomstskatt endast finnas två inkomstslag: inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst.

#### 18 §

Som framgår nedan skiljer sig det nu föreliggande förslaget på några punkter från förslaget i lagrådsremissen. I övrigt har paragrafen – fransett en ändring av redaktionell natur – utformats enligt lagrådets förslag.

Enligt första meningen i *första stycket* skall för inkomst av näringsverksamhet inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig. Detta innebär ingen ändring i förhållande till gällande ordning. Reglerna om indelning i förvärvskällor har däremot fått en annan utformning än den nuvarande. Vid

bedömning av om en skattskyldigs verksamheter utgör en eller flera förvärvskällor görs skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet.

Enligt *andra stycket* bildar verksamheter som utgör aktiv näringsverksamhet tillsammans en förvärvskälla. Från denna regel anges två undantag.

Det första undantaget – som inte tagits upp i lagrådsremissen – avser aktiv verksamhet som tidigare utgjort passiv verksamhet. Finns det i en sådan verksamhet ackumulerade underskott från den passiva tiden utgör verksamheten alltid en särskild förvärvskälla. Bestämmelsen motiveras av att förbudet att kvitta underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan förvärvskälla annars skulle kunna kringgås.

Det andra undantaget avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Regeln har betydelse för möjligheten att dra av underskott av sådan verksamhet från intäkt av tjänst (33 § 3 mom.).

I fråga om passiv näringsverksamhet bildar enligt  *tredje stycket* varje verksamhet en förvärvskälla för sig.

I *fjärde stycket* anges till att börja med att verksamheter som har naturlig anknytning till varandra behandlas som en enda verksamhet. Med verksamhet förstås summan av aktiviteter av en enhetlig beskaffenhet, t. ex. detaljhandel i en viss bransch, industriell tillverkning av visst slag, jordbruk, fiske, fastighetsförvaltning. Som exempel på verksamheter som har naturlig anknytning till varandra kan nämnas aktivt bedrivet jordbruk kombinerat med upplåtelse av avverkningsrätt till skog, utarrendering av en grustäkt och uthyrning av fritidsbostäder. Om en skattskyldig som bedriver konsultverksamhet investerar i en andel i ett skepp eller ett leasingobjekt föreligger däremot skilda förvärvskällor.

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. I det motsatta fallet utgör verksamheten passiv näringsverksamhet. Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgär för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t. ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet i utlandet utgör alltid passiv näringsverksamhet.

*Femte stycket* avser förvärvskälleindelningen för verksamhet i handelsbolag. Här görs i förhållande till lagrådsremissen vissa preciseringar. Någon sammanslagning skall aldrig ske av näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolaget och av delägaren själv. Verksamheterna skall hos delägaren redovisas i skilda förvärvskällor. Det gäller även om delägaren deltar i handelsbolagets verksamhet och verksamheten därför för hans del klassificeras som aktiv näringsverksamhet samtidigt som han utanför bolaget bedriver aktiv näringsverksamhet. I det fallet beskattas alltså delägaren för mer än en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet. Denna situation uppkommer

också om en skattskyldig aktivt deltar i näringsverksamhet i flera handelsbolag. Bedriver ett handelsbolag flera olika verksamheter skall dessa hos delägaren redovisas i en eller flera förvärvskällor beroende på om verksamheterna har en naturlig anknytning till varandra eller inte.

Aktiva verksamheter som utgör en gemensam förvärvskälla kommer att bilda flera verksamheter om den skattskyldige blir passiv i en eller flera av verksamheterna. I sådana fall får de nybildade förvärvskällorna behandlas som förgreningar av den ursprungliga förvärvskällan. Någon särskild bestämmelse med denna innebörd har inte ansetts nödvändig. Det anförda innebär bl. a. följande.

Någon uttagsbeskattning sker inte i samband med förändringen i förvärvskälleindelning utan kontinuitet kommer att gälla i fråga om skattemässiga restvärden m. m. I fråga om t. ex. en byggnad fortsätter således avskrivningsplanen från den ursprungliga förvärvskällan att löpa i den nybildade förvärvskälla som byggnaden är hänförlig till. Avskrivningsunderlaget för inventarier och liknande tillgångar får fördelas på de nybildade förvärvskällorna på grundval av anskaffningsvärdena och innehavstiderna. Om detta inte låter sig göras får fördelningen ske efter skälig grund.

Kan det inte utredas hur skulderna i den ursprungliga förvärvskällan fördelar sig på de nybildade förvärvskällorna kan fördelningen ske på grundval av tillgångsvärdena (jfr 44 §).

En ersättningsfond får hänföras till den nybildade förvärvskälla som innefattar den verksamhet som avsättningen är hänförlig till. Detsamma gäller beträffande garantiavsättningar och andra avsättningar för framtida utgifter. En survavsättning eller övergångspost bör i allmänhet fördelas på grundval av kapitalunderlagen enligt survlagen i de nybildade förvärvskällorna. Ett underskott i den ursprungliga förvärvskällan bör i första hand hänföras till den verksamhet där underskottet uppkommit. Är detta inte möjligt får fördelning ske efter skälig grund.

Det kan även inträffa att t. ex. passiva verksamheter som var för sig utgör en förvärvskälla övergår till att bilda en gemensam förvärvskälla till följd av att den skattskyldige ökar sin aktivitet i verksamheterna. Inte heller i sådana fall är avsikten att det skall ske något brott i den skattemässiga kontinuiteten.

#### 19 §

I första stycket *andra ledet* finns en regel som innebär att reavinst är skattefri i andra fall än som särskilt anges. Den framstår som en rest av det äldre synsättet att reavinst endast var skattepliktiga vid korttidsinnehav. Den bör därför utgå.

I *fjärde ledet* finns en regel om att vissa ersättningar är skattepliktiga endast om de grundas på en förvärvsinkomst överstigande 6 000 kr. Den beloppsmässiga begränsningen saknar aktualitet och kan utgå. En konsekvensändring med anledning av att det nuvarande femte ledet slopas vidtas också.

I *femte ledet* finns bestämmelser om skattefrihet för s. k. schabloniserad dag ersättning från trygghetsförsäkring vid arbetskada. Med anledning av att skattefriheten slopas enligt förslaget, faller ledet bort.

heten slopas utgår även dessa bestämmelser.

I *näst sista ledet* finns en regel om att ränta som täcks av räntebidrag inte får dras av. Med hänsyn till att bestämmelserna om räntebidrag flyttas justeras bestämmelsen och utvidgas till att omfatta även den regel som nu finns i punkt 6 av anvisningarna till 25 § att avdrag inte får göras när räntan motsvaras av eftergift av ränta eller amortering.

I *sista ledet* finns bestämmelser om att kapitalförlust endast får dras av som reaförlust enligt 36 §. Bestämmelsen jämkas, eftersom reglerna om avdrag för sådana förluster kommer att regleras i olika sammanhang, såvitt gäller fysiska personers privatekonomi i samband med beskattningen av inkomst av kapital i SIL.

## 21 §

Bestämmelsen innehåller en definition av begreppet näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Definitionen ansluter till kraven i gällande rätt för att rörelse skall föreligga. Den rättspraxis som utbildats på området belyser således frågan om när näringsverksamhet skall anses föreligga.

Det nya inkomstslaget näringsverksamhet motsvarar de nuvarande inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionellt beskattad) och rörelse (se avsnitt 8.5). Till inkomstslaget har också förts utomlands bedriven näringsverksamhet (se avsnitt 8.5).

Även när en yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet inte föreligger räknas innehav av näringsfastighet till näringsverksamhet. Vinst vid avyttring av en sådan fastighet beskattas som intäkt av kapital enligt reglerna i SIL.

Även innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog hänförs till näringsverksamhet. Genom bestämmelsen blir de nuvarande bestämmelserna i punkt 3 andra stycket och punkt 5 sista stycket av anvisningarna till 21 § samt i punkt 5 av anvisningarna till 28 § obehövlige. En privatbostadsfastighet eller privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet.

Sammanslagningen av inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionellt beskattad) och rörelse till inkomstslaget näringsverksamhet medför att de nuvarande bestämmelserna som går ut på att särskilja de olika inkomstlagen från varandra blir obehövlige. Detta gäller t.ex. bestämmelserna i punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 21 §.

Med hänsyn till att verksamhet som bedrivs utomlands generellt räknas till näringsverksamhet i det nya systemet blir de nuvarande bestämmelserna om sådan verksamhet obehövlige. Detta gäller 38 § 2 mom., 39 § 2 mom., punkt 6 av anvisningarna till 28 §, punkt 21 av anvisningarna till 29 § och punkt 4 av anvisningarna till 38 §.

## 22 – 24 §§

Paragraferna har karaktär av introduktion till bestämmelserna i anvisningarna.



I nuvarande *sjunde ledet* har gjorts vissa konsekvensändringar.

Ändringen i nuvarande *nionde ledet* är av samma slag som i fjärde ledet.

Genom tilläggen i det nya *tjugonde ledet* undantas från beskattning hittelön, ersättning som någon fått för att han räddat person eller egendom i fara och ersättning som staten utbetalat till privatpersoner för insatser som bidragit till avslöjande eller gripande av brottslingar. Den sistnämnda ersättningen är även enligt dagens praxis skattefri.

Med hittelön bör i förevarande sammanhang avses en belöning som en privatperson erhållit för att han möjliggjort för ägaren till borttappad egendom att återfa denna. En förutsättning för att ersättning av nu nämnt slag skall vara skattefri bör vara att den handling som ligger till grund för belöningen inte skett i tjänsten eller i ett uppdrag eller haft samband med tjänst eller uppdrag.

Genom ett nytt *tjugoförsta led* undantas från skatteplikt ersättning till den som lämnat eget organ, blod eller egen modersmjölk. En förutsättning för skattefrihet är dock att ersättningen inte påtagligt överstiger vad som är brukligt i sådana fall.

Genom ett nytt *tjuogandra led* föreslås undantag från skatteplikt för tävlingsvinster i vissa fall. Med tävlingsvinst i detta sammanhang avses t. ex. vinst i idrottstävlingar och andra typer av priser som avser någon form av prestation. Däremot omfattas givetvis inte sådana vinster som avses i lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster. Sådana tävlingsvinster som utgår till anställda med anledning av någon prestation som är att hänföra till tjänsten eller uppdrag omfattas inte heller av förslaget. Sådana vinster är alltid skattepliktiga i sin helhet. En förutsättning för skattefrihet enligt den föreslagna bestämmelsen är att vinsten utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning. Vidare gäller, om vinsten avser annat än minnesföremål, att värdet inte får överstiga 1 % av basbeloppet, avrundat till närmaste hundratal kr. (för närvarande 300 kr.).

Bestämmelserna i *tjugofjärde ledet* om skattefrihet i vissa fall för intäkter av försäljning av bär, svampar och kottar slopas enligt förslaget.

Som ett nytt *tjugosjunde led* har tagits in bestämmelser om skattefrihet för räntebidrag och vissa andra bostadspolitiska stödformer, som närmare anges i en ny anvisningspunkt, 3. Motsvarande regler finns nu i punkt 7 av anvisningarna till 24 §.

Paragrafens *sista stycke* innehåller en hänvisning till punkt 16 av anvisningarna till 21 § och punkt 11 av anvisningarna till 28 § för vissa försäkringsbelopp som utgår till lantbrukare, skogsbrukare, yrkesfiskare, renskötare m.fl. Förslaget beträffande försäkringsförmåner i inkomstslaget tjänst samt förslaget beträffande näringsverksamhet medför vissa justeringar i dessa bestämmelser, se specialmotiveringen till 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §. Med anledning av den författningsreglering som föreslås, görs en hänvisning i fortsättningen endast vad beträffar utfallande belopp från AGS (32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §).

## 20 §

I andra stycket *tredje ledet* finns regler att kostnader motsvarande skattefria intäkter vid plockning av bär, svamp och kottar inte får dras av. När skattefri-

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av inkomsten av en förvärvskälla. Paragrafen har sin motsvarighet i nuvarande 23, 26 och 30 §§.

## 26 §

I *första stycket* – som ändrats i förhållande till lagrådsremissen – anges att underskott vid beräkningen av inkomst av en förvärvskälla får, med de begränsningar som anges i anvisningarna, dras av i förvärvskällan närmast följande beskattningsår.

I *andra stycket* föreskrivs att avdrag enligt första stycket inte medges i den mån avdrag enligt 33 § 3 mom. har medgetts. Enligt det nämnda momentet föreligger rätt till avdrag för underskott av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet från intäkt av tjänst.

I  *tredje stycket* hänvisas beträffande underskott vid förvärvskällans upphörande till bestämmelserna 3 § 13 mom. SII.. Enligt dessa bestämmelser räknas underskott vid förvärvskällans upphörande som realisation förlust.

## 27 §

Av bestämmelsen framgår att summan av inkomsterna av olika förvärvskällor inom inkomstslaget näringsverksamhet utgör inkomst av näringsverksamhet. En förvärvskälla som visar underskott skall dock inte beaktas.

## 31 §

I paragrafen behandlas vad som är att hänföra till inkomst av tjänst och – i andra stycket – vad som är att likställa med tjänst. De föreslagna ändringarna behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.2 och innebär en viss utvidgning av inkomstslaget tjänst.

*Lagrådet* har inte haft något att erinra i sak mot förslaget i denna del men förordat en annan utformning av paragrafens första stycke än den som föreslagits i lagrådsremissen. Stadgandet har utformats i enlighet med lagrådets förslag.

Den föreslagna lydelsen syftar bl.a. till att klargöra att det inte behöver vara fråga om enbart tillfälligt bedriven verksamhet för att beskattning skall kunna bli aktuell i inkomstslaget tjänst. Även mer varaktig verksamhet t.ex. av hobbykaraktär skall alltså bli föremål för beskattning, om verksamheten ger överskott. Dessa överskott får anses utgöra inkomster av egen verksamhet eller arbetsinkomster i mer vidsträckt mening. Även annan inkomstgivande verksamhet kan bli föremål för beskattning. Det bör dock allmänt sett vara fråga om ersättning för någon form av prestation.

En förutsättning för beskattning i inkomstslaget tjänst är att verksamheten inte uppfyller de kriterier som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Det får inte heller vara fråga om inkomst av kapital.

Exemplifieringen av vad som kan betraktas som tillfälligt uppdrag får närmast anses tynga lagtexten och utgår, utan att någon saklig ändring avses därmed.

Ändringarna i *första stycket* a är ett uttryck för att i princip alla kostnadsersättningar, även i statlig och kommunal tjänst, skall tas upp som intäkt. Här i innefattas således också traktamenten och kostnadsersättning för vård av person i enskilt familjehem. Avdrag för motsvarande kostnader regleras i punkt 4 av anvisningarna till 32 § och punkterna 3–3 c av anvisningarna till 33 §.

Som behandlas i den allmänna motiveringen och som närmare regleras i 3 § 12 mom. SIL skall utdelning från och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag i vissa fall tas upp som inkomst av tjänst. En erinran om detta har tagits in i en ny punkt, h, i första stycket. Likaså har i en ny punkt, i, tagits in en erinran om att sådana förmåner och ersättningar som anges i punkterna 14 och 15 av anvisningarna till 32 § skall beskattas som inkomst av tjänst.

Momentets  *tredje stycke* behandlar ersättningar som utges på grund av kollektiv avgångsbidragförsäkring och liknande anordningar. Sådana ersättningar räknas endast delvis som intäkt av tjänst på sätt närmare anges i punkt i 1 av anvisningarna. Med anledning av att skatteplikt enligt förslaget skall gälla för utfallande belopp i sin helhet, faller stycket bort.

*Sista stycket* har jämkats med hänsyn till de nya reglerna för beskattning av fastighet.

### 32 § 3 mom.

Nuvarande lydelse av momentets *första stycke* anger att statliga kostnadsersättningar inte skall tas upp som intäkt. Stycket innehåller vidare exemplifieringar av sådana ersättningar. Det anges dessutom att avdrag inte medges för underskott, om ersättningarna inte täcker därmed avsedda utgifter. I andra stycket anges, att bestämmelserna gäller också för kommunala ersättningar och för ersättningar från Nordiska ministerrådet och SIPRI. Vidare finns en regel om att RSV kan förklara att dessa principer skall gälla även ersättningar från annan offentlig institution.

Enligt förslaget skall särbehandlingen av offentligt anställdas kostnadsersättningar slopas. Förslaget inkluderar även kostnadsersättning för vård av person i enskilt familjehem. Motsvarande gäller sådan ersättning som bekostats av Nordiska ministerrådet i samband med arbete inom ramen för det nordiska tjänstemannautbytet. Förslaget innebär i princip att särreglerna bortfaller liksom RSV:s dispensmöjlighet. För kostnadsersättningar från SIPRI föreslås dock en fortsatt skattefrihet. Således bör även sådan av SIPRI anvisad kostnadsersättning som avser tillägg för ökade levnadskostnader, förmån av fri bostad eller bostadskostnadsersättning samt ersättning för barns skolvigifter vara skattefri. Till skillnad mot i lagrådsremissen föreslås att också utlandstillägg och därmed likställd förmån för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen samt för personal i svensk biståndsverksamhet förblir skattefri. Den därav föranledda ändringen av lagtexten med enbart en exemplifiering av med utlandstillägg likställda förmåner innebär i sak ingen förändring. Härmed skall således även i fortsättningen avses fri bostad med uppvärmning och belysning, bostadskostnads-

sättning eller däremot svarande förmån, bidrag för resa till Sverige för semester, barntillägg, utbildningsbidrag, barnresebidrag, ersättning för hållande av bil och flyttningsbidrag.

I övrigt görs några språkliga ändringar.

### 32 § 3 a mom.

Momentet föreskriver skattefrihet för förmån av fri grupplivförsäkring och fri gruppsjukförsäkring i inkomstslaget tjänst.

*Lagrådet* avstyrker förslaget i lagrådsremissen om beskattning av förmån av fri grupplivförsäkring. Som framgår av den allmänna motiveringen bör förslaget i lagrådsremissen inte genomföras i denna del. Med anledning härav kvarstår reglerna om grupplivförsäkring oförändrade. I fråga om fri gruppsjukförsäkring skall premieförmånen även i fortsättningen vara föremål för s.k. tyst kvittning. Däremot skall utfallande belopp på grund av gruppsjukförsäkring beskattas, vilket anges genom ett tillägg till paragrafen. Förslaget föranleder också, vilket antytts i kommentaren till 19 § sista stycket, vissa justeringar i de regler som gäller för näringsverksamhet, se punkt 12 av anvisningarna till 22 §. Se vidare avsnitt 5.3.2.2.

### 32 § 3 e mom.

I momentet anges att personalvårdsförmåner inte skall tas upp som intäkt samt förutsättningarna för att förmåner skall kunna hänföras till personalvård.

Dessa förutsättningar skärps så till vida att det klargörs att det skall röra sig om enklare åtgärder av mindre värde som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om, för att personalvårdsförmån skall anses föreligga. *Exempel* på typiska personalvårdsförmåner finns i punkt 3 b av anvisningarna. Förmåner av denna typ får anses uppfylla kraven på enklare åtgärder av mindre värde.

### 32 § 3 f mom.

I detta moment finns den s.k. 600-kronorsregeln, till följd av att regeln slopas enligt förslaget, upphör momentet att gälla.

### 32 § 4 mom.

Momentets *första stycke* anger att kostnadsersättningar i enskild tjänst skall tas upp som intäkt. Av 1 mom. och kommentarerna till detta framgår att denna princip föreslås gälla generellt. Se vidare kommentarerna till 3 mom. Första stycket tas därför bort. I *andra stycket* görs några språkliga ändringar.

### 33 § 1 mom.

Till följd av att privat- och offentliganställda likställs när det gäller kostnadsersättningar enligt förslaget slopas förbudet i *andra stycket* mot avdrag för kostnader för resor i tjänsten som varit förenade med övernattning för den som fått statlig ersättning härför.

I det nya *tredje stycket* regleras frågan om vilka kostnader som får dras av från intäkter i en självständigt bedriven verksamhet som på grund av bristande vinstsyfte skall beskattas i inkomstslaget tjänst (hobbyverksamhet).

För varaktigt bedriven verksamhet av detta slag kommer gränsen gentemot inkomstslaget näringsverksamhet att i regel motsvara den nuvarande gränsdragningen mellan hobbyverksamhet och rörelse. Beträffande denna gränsdragning bör ledning således kunna sökas i nuvarande praxis.

I andra meningen anges förutsättningarna för kostnadsavdrag från dessa inkomster.

Som anförts i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.2) innebär förslaget i denna del att inkomster av hobbyverksamhet i praktiken behandlas som om verksamheten utgjort särskild förvärvskälla inom inkomstslaget tjänst. Syftet härmed är i första hand att möjliggöra delvis andra regler för kostnadsavdrag än vad som gäller för övriga tjänsteinkomster. Särskilda avdragsregler för kostnader som hänför sig till hobbyverksamhet behövs för att undvika vissa konsekvenser som annars kan uppkomma på grund av att kontantprincipen gäller i inkomstslaget. Avdrag skall därför i de nu avsedda fallen få göras inte bara för beskattningsårets utgifter utan även för underskott som hänför sig till året före beskattningsåret. I första hand skall beskattningsårets utgifter dras av från inkomsterna. Föreligger därefter överskott får detta kvittas mot föregående års underskott. Avdrag skall dock aldrig få göras med belopp som överstiger intäkterna för beskattningsåret. Det skall således inte vara möjligt att kunna kvitta ett underskott av en hobbyverksamhet mot andra tjänsteinkomster. Inte heller skall underskott i en hobbyverksamhet få kvittas mot överskott i en annan, utan varje hobbyverksamhet skall ses separat vilket klargörs i den föreslagna bestämmelsen.

En förutsättning för avdrag för utgifter i inkomstslaget tjänst är att det rör sig om kostnader för intäktens förvärvande. Man bör därvid när det gäller självständigt bedriven verksamhet av ifrågavarande slag se till verksamheten i sin helhet under beskattningsåret. Även utgifter som uppkommit efter det inkomsten erhållits men under samma beskattningsår bör således kunna berättiga till avdrag om det är fråga om kostnader som kan anses hänförliga till verksamheten.

Här avses bl.a. det fallet att startavgifter och transportkostnader och liknande för en travhäst betalats för flera olika tävlingar varav endast någon tävling medfört inkomster i form av prispengar. Även startavgifter m. m. i de tävlingar som inte gett inkomster bör då betraktas som kostnader i sammanhanget. Om en hästägare i en verksamhet som inte bedömts som näringsverksamhet har två travhästar och båda används i en verksamhet som, om den utgjorde näringsverksamhet, skulle betraktats som en förvärvskälla bör utgifter och intäkter under året för båda hästarna beaktas.

Kontantprincipen medför att det i regel endast är möjligt att få avdrag för utgifter som betalats under beskattningsåret, även om kostnaden vid bokföringsmässiga grunder egentligen skulle anses ha belöpt på en annan period. Värdepapperskostnader – närmast avseende förslitning – tillåts emellertid i viss utsträckning inom inkomstslaget tjänst, trots kontantprincipen. Den praxis som i dag gäller härvidlag bör kunna tillämpas även på verksamhet av hobbykaraktär.

Här skall ytterligare två frågor beröras som tagits upp av ett par remissinstanser.

Den ena gäller hur beskattning av intäkter vid försäljning av tillgångar som använts i en hobbyverksamhet skall ske. Problemet gäller närmast om beskattning skall ske i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital. Här kan framhållas att vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas normalt enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital. Detta bör i regel gälla även egendom som använts i en hobbyverksamhet. I vissa fall kan dock bedömningen bli annorlunda. Så bör exempelvis bli fallet om försäljningsvinsten till övervägande del får anses härröra från den skattskyldiges egen arbetsinsats. Om verksamheten går ut på att tillverka vissa produkter, exempelvis hemslöjdsföremål, och det inte är fråga om näringsverksamhet bör försäljningsintäkterna tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Detsamma bör gälla om den skattskyldige t. ex. renoverat en bil och vinsten vid en försäljning till övervägande del härrör från den skattskyldiges arbetsinsats.

Det kan i detta sammanhang också erinras om att avkastning av lös egendom i vissa fall beskattas i inkomstslaget kapital.

Den andra frågan gäller behandlingen av försäkringsersättningar. Här bör allmänna principer för beskattning av försäkringsersättningar bli gällande och några särlösningar för hobbyfallen torde inte behövas.

Förslaget syftar inte till någon förändring vad gäller avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande beträffande inkomster av verksamhet som inte kan anses självständigt bedriven och som skall beskattas i inkomst av tjänst.

Utgifter av det slag som åsyftas i förevarande stadgande bör inte ingå i schablonavdraget under inkomst av tjänst (33 § 2 mom. KL).

I tredje stycket av den gamla lydelsen finns en bestämmelse om att avdrag för ränta på studieskuld dras av under inkomst av kapital. Med hänsyn till att kapitalinkomster inte beskattas enligt KL krävs en justering av bestämmelsen, som föreslås bilda ett nytt *fjärde stycke*.

### *33 § 2 mom.*

Ändringarna i andra momentet avser dels höjningen av schablonavdraget och dels vissa ändringar beträffande vilka kostnader som inte skall räknas in schablonavdraget (jfr specialmotiveringen till 33 § 1 mom. tredje stycket).

### *33 § 3 mom.*

I momentet anges att underskott av en förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet får dras av från intäkt av tjänst. Avdragsrätten avser inte underskott från tidigare beskattningsår som ökat underskottet det aktuella beskattningsåret.

Ett villkor för avdragsrätten är att den skattskyldige redovisat intäkter från verksamheten av någon betydelse. Villkoret avser den period som omfattas av det aktuella beskattningsåret och de tre föregående beskattningsåren. I hur intäkterna fördelar sig under denna period saknar betydelse. Det saknar också betydelse om intäkterna hänförs till näringsverksamhet eller tjänst.

För att avdrag skall komma i fråga måste givetvis verksamheten uppfylla kraven för att näringsverksamhet skall föreligga. Det måste således vara fråga om en yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet.

#### 34 §

I paragrafens *andra stycke* anges att underskott i inkomstslaget tjänst får dras av mot överskott i inkomstslaget närmast följande beskattningsår. Uppstår underskott även sistnämnda år får detta i sin tur utnyttjas nästföljande år, etc.

#### 41 §

Av paragrafen framgår bl. a. att inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

#### 42 §

I denna paragraf finns grundläggande bestämmelser om hur olika förmåner i tjänsten skall värderas vid beskattningen.

I *andra stycket* anges, att värdet av produkter, varor och andra naturaförmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas efter ortens pris. Vad som avses med ortens pris utvecklas närmare i punkt 1 av anvisningarna.

För att särskilt lyfta fram principen om att det är marknadsvärdet som skall gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip, vidtas den åtgärden att uttrycket "efter ortens pris" byts ut mot "marknadsvärdet". Vidare sker vissa justeringar i punkt 1 av anvisningarna.

En annan förändring är att begreppet naturaförmån byts ut mot "förmån". Detta utgör en anpassning till förslagen vad beträffar bl.a. lagen om allmän försäkring och lagen om socialavgifter. Innebörden av förslaget är ett klargörande av att förmåner som avser annat än kontant lön eller därmed likställd ersättning, likaledes utgör lön och skall värderas marknadsmässigt.

I övrigt hänvisas till avsnitt 5.3.2.1

#### 46 § 2 mom.

Bestämmelserna i *första stycket* 4 om avdrag för underhållsbidrag till icke hemmavarande barn slopas, vilket medför en justering av *andra stycket*.

I *tredje stycket* klargörs att avdrag för pensionsförsäkringspremier enligt detta moment bara får ske i den mån avdrag inte kan göras i förvärvskälla. För näringsidkare skall avdraget ske i förvärvskällan.

#### 47 §

Ändringen av indelningen i inkomstslag och upphävandet av 46 a § föranleder justeringar i *första stycket*.

Med förvärvsinkomst avses inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet (jfr 1 § 2 mom. SIL).

#### 48 § 2 mom.

I stadgandet regleras den nya utformningen av grundavdraget (avsnitt 4.1). Grundavdraget får inte överstiga inkomsterna av tjänst och aktiv närings-

verksamhet. Härvid medräknas inte sådan utdelning från fåmansföretag eller realisationsvinst vid försäljning av aktier i sådant företag som skall tas upp som intäkt av tjänst och inte heller sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i punkterna 14 och 15 av anvisningarna till 32 §.

*48 § 3 mom.*

Skattskyldig fysisk person som varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret har enligt nuvarande regler rätt till grundavdrag med en tolfte del för varje kalendermånad eller del därav som han varit bosatt här. Inte heller i fortsättningen bör den som bott i Sverige bara en del av året få fullt grundavdrag. Att för sådana skattskyldiga differentiera grundavdraget med hänsyn till årsinkomsten i enlighet med vad som föreslås gälla för andra skattskyldiga enligt 2 mom. skulle emellertid bli mycket komplicerat. Av enkelhetsskäl bör därför i stället gälla att skattskyldig som bott i riket endast en del av året skall få grundavdrag med en tolfte del av grundnivån för avdraget.

*48 § 4 mom.*

Folkpensionärer medges i stället för grundavdrag ett särskilt grundavdrag. Regeln om det särskilda grundavdraget har på *lagrådets* inrådan flyttats från andra momentet till ett nytt fjärde moment, för att det skall framgå att det särskilda grundavdraget skall medges enligt samma regler oavsett om pensionärens bosättning i Sverige varat hela eller del av beskattningsåret. I momentet görs en hänvisning till punkt 1 av anvisningarna till 48 §, som innehåller bestämmelserna om detta avdrag.

*49 §*

Eftersom grundavdrag i princip skall medges endast mot arbetsinkomster, skall dödsbo inte längre kunna få grundavdrag för senare år än dödsfallsåret. Bestämmelsen utgår därför.

*50 §*

Bestämmelserna om extra avdrag på grund av existensminimum och sjukdomskostnader upphävs. Vidare tas bestämmelserna om extra avdrag för folkpensionärer bort. I övrigt anges hur beskattningsbar inkomst skall bestämmas. På *lagrådets* inrådan har 1–3 mom. ersatts med en ny gemensam bestämmelse utan uppdelning i moment. Den förändringen har gjorts i förhållande till *lagrådets* förslag att begreppet *förvärv*inkomst använts för att markera skillnaden mot kapitalinkomst. Med kommunalt grundavdrag avses naturligtvis också särskilt kommunalt grundavdrag.

*52 § 1 mom.*

Ändringen är en följd av att reglerna om extra avdrag för existensminimum och sjukdomskostnader upphör samt förslaget beträffande pensionärernas beskattning.



Den som inte är bosatt här i riket är skattskyldig här för bl. a. inkomst av fastighet här och inkomst av rörelse, som bedrivs från fast driftställe här. Sammanslagningen av inkomstlagen föranleder en justering av dessa bestämmelser. Regelns utformning innebär att skattskyldighet föreligger för medgivna värdeminskingsavdrag m. m. och för avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som skall tas upp som intäkt när fastighet här i riket avyttras eller avskattning eljest skall ske (punkterna 5 och 6 av anvisningarna till 22 § KL). Motsvarande gäller i fråga om bostadsrätter här i riket.

Vidare gäller att den som inte är bosatt här i riket är skattskyldig för pension enligt AFL endast till den del denna överstiger 10 000 kr. Denna regel justeras med hänsyn till den nu ändrade utformningen av grundavdraget.

Vidare upphävs bestämmelserna i näst sista ledet om skatteplikt för försäljning av egendom. Skatteplikten kommer i vissa fall att följa av bestämmelsen i första ledet. I övrigt är det fråga om inkomster som skall beskattas som inkomst av kapital och regleras i 6 § SIL.

Jämfört med lagrådsremissen har bestämmelserna i nuvarande sista ledet behållits men flyttats inom momentet. Bestämmelserna kommer i fortsättningen att ta sikte på dels inkomster när ett handelsbolag avyttrar aktier, andelar och andra finansiella instrument i svenska företag, dels inkomster vid avyttring av aktier m.m. i svenska fämansföretag som enligt 3 § 12 mom. tredje stycket SIL skall tas upp som intäkt av tjänst. Ett tillägg har gjorts beträffande konvertibla vinstandelsbevis resp. optioner och terminer som omfattar den egendom som avses i det aktuella ledet i momentet.

### 53 § 2 mom.

Bestämmelserna om taxering av delägare i s.k. gruvbolag i momentets sista mening har utgått. Som FSK konstaterade i sitt betänkande om staketmetod för beskattning av handelsbolag finns det numera inte någon anledning att ha kvar de särskilda bestämmelserna om gruvbolag (se närmare SOU 1986:44 s. 217).

### 53 § 3 mom.

Endast fysiska personer kan inneha en privatbostad. När det gäller dödsbon tillämpas för dödsfallsäret vad som hade gällt för den avlidne. Enligt tredje stycket upphör en fastighet som vid dödsfallet var privatbostad att behandlas som privatbostad först då så lång tid förflutit att taxering som handelsbolag kommer i fråga om förutsättningarna att räknas som privatbostad dessförinnan inte har upphört. Bestämmelserna innebär att fastigheten inte därefter kan behandlas som privatbostad oavsett om dödsboet på grund av beloppsgränserna eller dispens även i fortsättningen skall beskattas. Vidare bör påpekas att privatbostadskriteriet i detta fall får anses uppfyllt om egendomen används eller är avsedd att användas som permanent- eller fritidsbostad av någon av dödsbodelägarna eller dessa sådana närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL. Likaså bör egendomen anses som privatbostad om den av dödsbo som inte är handelsbolag upplåts som

bostad åt fysisk person vilken använder egendomen på sådant sätt att den i dennes ägo hade varit att betrakta som privatbostad. I stycket finns bestämmelser om handelsbolagsbeskattade dödsbon. Till skillnad från handelsbolagen skall dessa dödsbon – liksom fysiska personer och dödsbon som är skattesubjekt – beskattas för kapitalinkomst enligt reglerna i SIL. Detta följer av den nya andra meningen i stycket.

#### 54 §

Bestämmelsen i *första stycket* e upphävs, eftersom den avser inkomst av kapital. En motsvarande bestämmelse finns i 7 § 9 mom. SIL.

#### 64 §

Bestämmelsen har flyttats till 4 §.

### Anvisningar

#### till 19 §

##### punkt 1

*Elfte stycket* innehåller en bestämmelse som anger att trots att det föreligger viss rätt till avdrag till barns underhåll enligt 46 § 2 mom. första stycket 4 så är sådant underhållsbidrag inte skattepliktig inkomst. När avdragsrätten upphör blir bestämmelsen onödig.

##### punkt 3

Till anvisningspunkten som är ny har flyttats bestämmelserna från punkt 7 av anvisningarna till 24 § om räntebidrag och annat bostadsstöd som inte skall tas upp som intäkt. I sammanhanget har reglerna kompletterats med en uppräkningslista av ytterligare stödformer.

#### till 20 §

Ändringarna utgör konsekvensändringar med anledning av förslagen beträffande det nya inkomstslaget näringsverksamhet.

#### till 21 §

##### punkt 1

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande 28 § andra stycket.

##### punkt 2

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 27 §. Som en konsekvens av att definitionen av begreppet fåmansföretag ändrats har lagts till att punkten även omfattar delägare i fåmansägt handelsbolag.

##### punkt 3

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 2 av anvisningarna till 27 §. Konsekvensen av att en fastighetsavyttring avser omsättningstillgång i tomt-

rörelse är att vederlaget skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. I nuvarande andra stycket har en redan inaktuell bestämmelse för kommuns upplåtelse av tomträtt tagits bort. Sjätte stycket av den nuvarande anvisningspunkten har tagits bort eftersom nedskrivningsmöjligheterna (utöver nedskrivning till lägsta värdet enligt BFL) för fastigheter försvinner. Nuvarande sjunde stycket sista meningen, som i lagrådsremissen föreslogs upphävd, har ansetts behövlig med hänsyn till nedskrivningsmöjligheten till lägsta värdet.

punkt 4

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 27 §. Konsekvensen av att en avyttring av fastighet, aktie eller andel avser omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter är att vederlaget skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Till följd av förändringen av definitionen av fåmansföretag har på de två ställen där detta begrepp använts lagts till orden fåmansägt handelsbolag. Nuvarande andra stycket b behövs inte eftersom privatbostad inte kan ingå i näringsverksamhet i det nya systemet. Genom uttrycket "beroende på omständigheterna" i sista stycket slås fast att någon valrätt inte föreligger.

punkt 5

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 4 av anvisningarna till 27 §. Nuvarande andra stycket c och tredje stycket har ansetts obehövligen eftersom nedskrivning (utöver nedskrivning till lägsta värdet enligt BFL) av fastighet som utgör omsättningstillgång inte längre skall få göras. Bestämmelserna har därför utgått. En bestämmelse i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL upprätthåller kontinuiteten i beskattningen genom att arvtagare m. fl. som ingångsvärde erhåller det bokförda värdet.

till 22 §

punkt 1

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 1 första och andra styckena av anvisningarna till 28 §.

I *första stycket* har nuvarande sjätte och sjunde meningarna tagits bort. Någon ändring i sak avses inte med detta. Även den nuvarande åttonde meningen har tagits bort. Detta har gjorts med hänsyn till att de tidigare bestämmelserna om avgångsvederlag i 54–60 §§ rennäringskungörelsen (1971:438) har upphört att gälla (SFS 1982:839).

Lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt har upphävts. Med anledning härav har nuvarande andra meningen i *andra stycket* tagits bort. Som ny andra mening har införts en bestämmelse om ersättning som erhållits i samband med sådan expropriation m.m. som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:000) om ersättningsfonder. Sådan ersättning utgör intäkt av näringsverksamhet om en fysisk person eller ett dödsbo begär det.

*Tredje stycket* är nytt i förhållande till lagrådsremissen. Om det inte är fråga om ett aktiebolag eller en annan juridisk person som avses i 10 a § SIL

sker beskattning vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter och av aktier, andelar m.m. samt av vissa förpliktelser inte i näringsverksamhet utan som inkomst av kapital enligt S11.. Detta gäller dock inte näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar. Sådana andelar ingår i underlaget för K-surv. I fråga om handelsbolag sker beskattning generell i näringsverksamhet utom såvitt gäller icke yrkesmässig avyttring av fastigheter och bostadsrätter i s.k. äkta bostadsrättsföreningar o.d. I sistnämnda hänseende gäller samma regler som för fysiska personer, dvs. beskattning sker i kapital.

I *fjärde* och *femte styckena* finns bestämmelser om uttag ur en förvärvskälla (tredje stycket i lagrådsremissen). Bestämmelserna har fått en något annan utformning än i lagrådsremissen bl.a. för att inom bolagssektorn omfatta även egendom i fråga om vilken vinstberäkning sker enligt reavinstreglerna.

Om ett uttag görs skall beskattning (uttagsbeskattning) ske för marknadsvärdet av den uttagna tillgången eller tjänsten. Uttagsbeskattning skall t.ex. ske om den skattskyldige skänkt eller till underpris avyttrat en tillgång till någon närstående eller fört över en tillgång till en annan förvärvskälla.

Som en följd av att mangårdsbyggnader brutits ut till privatbostadsfastighet (5 §) har reglerna om undantag från uttagsbeskattning beträffande bränsle från egen fastighet i nuvarande anvisningspunkterna 4 och 5 till 21 § inte behållits i det nya systemet.

Uttag föreligger inte om en näringsidkare för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet använder sitt yrkeskunnande. Som exempel kan nämnas en revisor som upprättar sin egen deklaration, en frisör som rakar och kammar sig själv eller en målare som målar om sin bostad. Uttag föreligger inte heller i sådana fall då en näringsidkare vederlagsfritt utför eget arbete åt annan. En helt annan sak är att i vissa sådana fall beskattning för ett dolt vederlag, t.ex. en gentjänst, kan aktualiseras. Det kan här nämnas att enligt en särskild föreskrift i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § skall byggnadsarbete för egen räkning i vissa fall medföra uttagsbeskattning. Detta hänger samman med att den egna arbetsinsatsen inte medför att fastigheten erhåller karaktär av omsättningstillgång (prop. 1980/81:68 s. 163 ff). Vidare kan arbete för egen räkning utgöra omsättning i mervärdeskattelhänseende (punkt 2 av anvisningarna till 2 § mervärdeskattelagen).

I fråga om uttag av tjänst har det ansetts motiverat att endast uttag i mer än ringa omfattning skall föranleda beskattning. En näringsidkare som "privat" utnyttjar t.ex. en maskin som ingår i näringsverksamheten skall alltså inte uttagsbeskattas i alla lägen.

En enskild näringsidkares förmån av fri bil uttagsbeskattas inte till marknadsvärde utan enligt bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 42 § (se avsnitt 8.10.5).

I enlighet med vad *lagrådet* förordat har bestämmelserna kompletterats med en undantagsregel som gör det möjligt att i vissa omstruktureringsfall underlåta uttagsbeskattning (jfr avsnitt 8.7.4).

Av bestämmelserna i anvisningspunkten följer att vederlag vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter med undantag för de tidigare nämnda expropriationsfallen utgör intäkt av näringsverksamhet endast om tillgången är omsättningstillgång. För andra än delägare i handelsbolag gäller detsamma

för vederlag vid avyttring av aktier, andra andelar än näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar och liknande tillgångar.

Prop. 1989/90:110

#### punkt 2

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 2 första stycket av anvisningarna till 28 §, punkt 9 av anvisningarna till 21 § och punkt 2 a av anvisningarna till 24 §. Enligt de nya reglerna räknas ränta på bankmedel i en näringsverksamhet och ränta på kundfordringar som intäkt av näringsverksamhet. Även ränta och utdelning på värdepapper som är omsättningstillgångar utgör intäkt av näringsverksamhet. Den nuvarande bestämmelsen om rabatter och pristillägg behålls. Ränta och utdelning på värdepapper som inte är omsättningstillgångar hänförs till inkomstslaget kapital i SIL. Till skillnad från förslaget i lagrådsremissen utgör dock ränta och utdelning på näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar intäkt av näringsverksamhet. I fråga om handelsbolag utgör – liksom för t. ex. aktiebolag – all ränta, utdelning och lotterivinst intäkt av näringsverksamhet.

#### punkt 3

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

#### punkt 4

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelse om återföring till beskattning av värdeminskingsavdrag i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 §. Det nuvarande uttrycket "värdeminskingsavdrag som belöper på tid före avyttringen" har ersatts med "medgivna värdeminskingsavdrag". Detta uttryck är entydigt eftersom i det nya systemet även underskott fastställs vid taxeringen. Bestämmelsen ger med den nuvarande utformningen ett felaktigt resultat i de fall värdeminskingsavdragen har bokförts. I den nya lydelsen anges därför att återföring skall ske endast i sådana fall da avdrag inte har gjorts i räkenskaperna.

#### punkt 5

Enligt nuvarande bestämmelser i punkt 2 a fjärde stycket av anvisningarna till 36 § skall vid beräkning av reavinst på grund av avyttring av en fastighet omkostnadsbeloppet minskas med värdeminskingsavdrag m. m. Enligt bestämmelserna i första stycket skall i stället medgivna värdeminskingsavdrag m. m. tas upp som intäkt av näringsverksamhet (jfr begränsningsregeln i femte stycket). Detsamma gäller beträffande avdrag för värdehöjande reparation och underhall under de senaste fem beskattningsåren. Den sistnämnda regeln avser dock endast fysiska personer och dödsbon. Med medgivna värdeminskingsavdrag avses endast verkliga värdeminskingsavdrag och inte sådana fiktiva avdrag som anges i punkt 6 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § och punkt 7 sjunde stycket av anvisningarna till 23 §.

I andra stycket finns en bestämmelse avseende avyttring av bostadsrätt och liknande som motsvarar bestämmelsen i första stycket sista mening.

Av tredje stycket framgår att vid avyttring av en del av en fastighet beräk-

ningen av det belopp som skall tas upp som intäkt enligt första stycket skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Någon proportionering på grundval av vederlaget och värdet av hela fastigheten får således inte göras (jämför 25 § 6 mom. SIL och nuvarande bestämmelser i punkt 2 a trettonde – nittonde styckena av anvisningarna till 36 §).

*Fjärde stycket* jämställs vissa marköverföringar och allframtidssupplåtelse mot engångsersättning med avyttring.

*Femte stycket* innehåller en regel som innebär att avdrag för värdeminskning m.m. inte skall tas upp som intäkt i den mån en faktisk värdenedgång skett.

*Sjätte stycket* innehåller en bestämning av begreppet värdehöjande reparation och underhåll.

*I sjunde stycket* finns bestämmelser om hur stor del av ianspråktaget belopp som skall tas upp som intäkt enligt första och tredje – sjätte styckena i de fall avdrag erhållits enligt 2 § andra och tredje styckena lagen om ersättningsfonder.

*I åttonde stycket* finns en bestämmelse som saknar motsvarighet i lagrådsremissen. Regeln tar sikte på det fallet att en näringsfastighet eller en bostadsrätt e. d. som inte är privatbostad genom arv, testamente, bodelning eller gåva övergår till ny ägare och hos denne utgör privatbostadsfastighet eller privatbostad. Regeln gäller också om egendomen i fråga utgör omsättningstillgång. I sådana fall är bestämmelsen dock endast tillämplig om äganderättsövergången sker genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död.

#### punkt 6

I anvisningspunkten regleras den återföring av värdeminskningsskatt m.m. och avdrag för värdehöjande reparation och underhåll som skall ske när en näringsfastighet eller bostadsrättslägenhet e. d. ändrar karaktär till privatbostadsfastighet eller privatbostad.

#### punkt 7

I anvisningspunkten har tagits in de nuvarande bestämmelserna i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § såvitt gäller näringsidkare.

#### punkt 8

Bestämmelserna har sin motsvarighet i de regler som nu gäller för arrendatorer enligt nuvarande punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 §. Bestämmelserna i den nya anvisningspunkten blir generellt tillämpliga i inkomstslaget näringsverksamhet.

#### punkt 9

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om näringsbidrag i punkt 2 av anvisningarna till 19 §. En särregel rörande markanläggningar har utgått i konsekvens med de ändrade bestämmelserna i den nya punkten 7 av anvisningarna till 23 §.

## punkt 10

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om statligt avgångsvederlag till jordbrukare i punkt 12 av anvisningarna till 21 §.

## punkt 11

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser i punkt 14 av anvisningarna till 21 §, punkt 9 av anvisningarna till 24 § och punkt 9 av anvisningarna till 28 §. Ändringen är av samma slag som i 19 § första stycket fjärde ledet och innebär att beloppsgränsen för när vissa ersättningar, som grundas på inkomst som hänför sig till näringsverksamhet, blir skattepliktiga tas bort.

## punkt 12

I anvisningspunkten har efter vissa ändringar nuvarande bestämmelser i punkt 16 av anvisningarna till 21 § och punkt 11 av anvisningarna till 28 § sammanförts. Ändringarna utgör en konsekvens av ändringarna i 19 § femte ledet och i 32 § 3 a mom. Se i övrigt avsnitt 5.3.2.2.

## punkt 13

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om egenavgifter i punkt 15 av anvisningarna till 21 § och punkt 10 av anvisningarna till 28 §.

## punkt 14

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 6 av anvisningarna till 18 §.

## punkt 15

Till denna anvisningspunkt har överförts nuvarande bestämmelser om gottgörelse från pensions- och personalstiftelse i 28 § fjärde–åttonde styckena. Jämför även bestämmelserna i nuvarande punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 21 § samt punkt 8 av anvisningarna till 24 §.

## punkt 16

I anvisningspunkten finns regler om räntefördelning. Räntefördelning görs på förvärvskällennivå. Underlaget för räntefördelningen är det negativa kapitalunderlag som beräknats för förvärvskällan. Som framgår av första stycket beräknas kapitalunderlaget enligt 4 och 6 §§ lagen om skatteutjämningsreserv.

Underlaget för räntefördelning skall multipliceras med ett belopp motsvarande statslåneräntan vid beskattningsårets ingång. Statslåneräntan fastställs av riksgäldsdirektören och motsvarar marknadsräntan på statens tioåriga obligationslån. Riksgäldskontoret avläser varje bankdag säljräntan på obligationslånen. Räntenoteringarna fr.o.m. fredag t.o.m. torsdag sammanvägs till en genomsnittsränta – statslåneräntan – baserad på det faktiska antalet bankdagar under perioden. Publicering av statslåneräntan sker på fredagar. Det är således den statslåneränta som publicerats närmast efter ett årsskifte som motsvarar statslåneräntan vid beskattningsårets ingång.

Räntefördelning görs för fysiska personer och dödsbon. För delägare i

handelsbolagsbeskattade dödsbon och i handelsbolag gäller särskilda regler.

Reglerna för handelsbolagsbeskattade dödsbon framgår av *andra stycket*. Underlaget för räntefördelning beräknas för boet enligt de regler som gäller för beräkning av kapitalunderlag för fysiska personer. Intäkten fördelas sedan på delägarna efter storleken av varje delägars andel i boets inkomst.

En annan lösning har valts för handelsbolagen. Enligt bestämmelserna i *tredje stycket* skall räntefördelningen göras på delägarnivå. Räntefördelningen baseras på det justerade ingångsvärde som gäller vid tillämpningen av reavinstreglerna i 28 § SIL (tidigare punkt 2 d av anvisningarna till 36 §). Dessa regler infördes 1988 (prop. 1988/89:55, SkU 16, SFS 1988:1518-1519).

Det justerade ingångsvärdet för en andel motsvarar det aktuella omkostnadsbeloppet. Den skattskyldige skall i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet (i prop. 1989/90:74 intaget i 2 kap. 13 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter). Detta för att skapa bättre förutsättningar för att göra en korrekt reavinstberäkning när andelen avyttras.

I stora drag kan det justerade ingångsvärdet sägas motsvara den del av handelsbolagets skattemässiga kapitalbehållning som belöper på delägaren. Flertalet av de avvikelser som finns är till delägens fördel. Kopplingen till det justerade ingångsvärdet – och därmed till övergångsbestämmelserna i 1988 års lagstiftning – gör bl.a. att delägarna i stor utsträckning har justerade ingångsvärden nära noll trots att kapitalbehållningen egentligen är negativ.

Det justerade ingångsvärdet kan inte användas utan vidare som underlag för räntefördelningen om handelsbolaget har fastigheter som inte utgör omsättningstillgångar. Hos en enskild näringsidkare skall sådana fastigheter i princip tas upp till 70 % av det skattemässiga restvärdet vid beräkning av kapitalunderlaget. Det innebär att det justerade ingångsvärdet relativt sett kommer att vara för högt för delägare i bolag med sådana fastigheter eftersom någon motsvarande reducering inte görs vid beräkning av det värdet. För att uppnå ett mer likvärdigt resultat har därför tagits in en regel om att en reducering skall göras vid beräkning av delägens underlag för räntefördelning. Vad nu sagts gäller också i fråga om bostadsrätter m.m. som avses i 26 § 1 mom. SIL.

Tillämpningen av regeln kan illustreras med ett exempel. Anta att det justerade ingångsvärdet är 100 och att delägens andel av bolagets inkomst är en femtedel. Handelsbolaget har fastigheter (som inte utgör anläggningstillgångar) med ett skattemässigt restvärde om 2 000. Underlaget för räntefördelning kan då beräknas till  $(100 - 1/5 \text{ av } 30 \% \text{ av } 2\,000) = -20$ . Mer komplicerade fall kan också tänkas där fastigheterna ägs av ett handelsbolag längre ner i en kedja av handelsbolag. Avgörande är även i sådana fall hur stor del av det fastighetsägande handelsbolagets inkomst som belöper på den skattskyldige.

I stycket regleras slutligen i vilken förvärvskälla intäkten skall tas upp i de fall inkomst från handelsbolaget skall redovisas i flera förvärvskällor. I första hand skall intäkten tas upp i aktiv näringsverksamhet. Någon särskild reglering har inte ansetts behövlig för de fall att det förekommer enbart förvärvskällor av samma slag (aktiv näringsverksamhet resp. passiv näringsverksamhet).



Hela underlaget för räntefördelning skall inte ligga till grund för intäkten enligt första stycket. I *fjärde stycket* ges två undantag.

Först undantas ett belopp om 50 000 kr (fribelegg). Har den skattskyldige flera förvärvskällor med negativa underlag får det sammanlagda fribelegget inte uppgå till mer än 50 000 kronor.

Vidare bortses från eventuellt underskott i förvärvskällan vid beskattningsårets ingång. Denna bestämmelse tillämpas inte för delägare i handelsbolagsbeskattade dödsbon eftersom räntefördelningen där görs hos boet och inte hos de skattskyldiga delägarna.

Av *femte stycket* framgår att ett mot intäkten svarande avdrag får göras i inkomstslaget kapital enligt bestämmelserna i 3 § 4 mom. SIL.

#### *till 23 §*

##### punkt 1

I anvisningspunkten anges några vanliga typer av kostnader i näringsverksamhet. Vissa ändringar har gjorts i förhållande till lagrådsremissen. För handelsbolagen gäller generellt – liksom för t.ex. aktiebolagen – att ränteutgifter dras av i näringsverksamheten.

##### punkt 2

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 7 av anvisningarna till 21 § och punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 29 §. Tillämpningsområdet har utvidgats till att avse även inventarier o.d. och tjänster. Jämför punkt 1 fjärde och femte styckena av anvisningarna till 22 §.

##### punkt 3

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 17 av anvisningarna till 29 §. Av nuvarande punkt 4 första och andra stycket av anvisningarna till 25 § framgår att bestämmelserna i nuvarande punkt 17 av anvisningarna till 29 § är tillämpliga på annan fastighet i vissa fall. I inkomstslaget jordbruksfastighet omfattas endast ekonomibyggnad av reparationsbestämmelsen. Det vidgade reparationsbegreppet blir nu generellt tillämpligt i näringsverksamhet.

##### punkt 4

*Första stycket* innehåller den nuvarande bestämmelsen om avdrag för ränta i visst fall i punkt 5 av anvisningarna till 39 §. Hänvisningen har ändrats till att avse bestämmelserna om statligt bidrag i den nya punkten 3 av anvisningarna till 19 §. Till denna anvisningspunkt har förts över de nuvarande bestämmelserna i punkt 7 av anvisningarna till 24 §. De nuvarande bestämmelserna i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 25 § har flyttats till 20 §.

Anvisningspunktens *andra stycke* motsvarar nuvarande bestämmelser om förbud mot omedelbart avdrag för kostnader för reparation och underhåll i vissa fall i 25 § 2 mom. första stycket b.

Bestämmelserna i *trede stycket* har förts över från nuvarande punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 25 §. Möjligheten att fördela avdrag för

reparation och underhåll på tre år har tagits bort.

Bestämmelsen i *fjärde stycket* har förts över från nuvarande punkt 8 tredje stycket av anvisningarna till 25 §.

punkt 5

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande 25 § 2 mom. första stycket c.

punkt 6

I anvisningspunkten finns bestämmelser om avdrag för värdeminskning av byggnad. Nuvarande bestämmelser finns i punkt 3 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a av anvisningarna till 25 § och punkt 7 av anvisningarna till 29 §. Avskrivningsreglerna har samordnats för alla näringsfastigheter. Härvid har de i punkt 2 a av anvisningarna till 25 § angivna procentsatserna för värdeminskningens avdrag tagits bort. Av lagtexten framgår endast principen för hur procentsatsen skall bestämmas. Vidare innebär samordningen att den möjlighet som i dag finns enligt punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § till snabbare avskrivning av värmepannor, hissmaskineri och jämförlig maskinell utrustning har tagits bort. Dessa tillgångsslag kommer i det nya systemet att ingå i anskaffningsvärdet för byggnaden och får skrivas av efter den procentsats som gäller för byggnaden (se avsnitt 8.4).

Av den nya lydelsen i *andra stycket* framgår att byggnadsinventarier inte kan förekomma beträffande byggnader som är avsedda för bostadsändamål.

Nuvarande bestämmelser om att anskaffningsvärdet för byggnad skall minskas med ianspråktaget belopp i samband med utnyttjande av investeringsreserv e.d. eller näringsbidrag har tagits bort. Motsvarande bestämmelser finns i 7 § lagen (1990:000) om ersättningsfonder och punkt 9 av anvisningarna till 22 §.

Här en näringsfastighet eller del därav utgjort privatbostad gäller de allmänna reglerna för bestämmande av anskaffningsvärde för byggnad på fastigheten eller fastighetsdelen. Av de i sak oförändrade bestämmelserna i *första stycket* framgår att den avskrivningsplan som upprättats när fastigheten eller fastighetsdelen ändrat karaktär skall anses ha löpt från den tidpunkt då byggnaden förvärvades. Enligt de nya bestämmelserna i *åttonde stycket* skall avdrag för värdeminskning av byggnad anses ha medgetts med 1,5 procent av anskaffningsvärdet för varje beskattningsår som fastigheten eller fastighetsdelen utgjort privatbostad.

punkt 7

I anvisningspunkten finns bestämmelser om avdrag för värdeminskning av markanläggning. Motsvarande bestämmelser finns i dag i punkt 4 av anvisningarna till 22 § och punkt 16 av anvisningarna till 29 §.

Enligt gällande rätt saknas begreppet markanläggning inom inkomstslaget annan fastighet. Utgifter för sådana anordningar har fått inräknas i byggnadens anskaffningsvärde. Reglerna för avskrivning av markanläggningar får dock tillämpas på konventionellt beskattad fastighet som används för annat ändamål än bostadsändamål (se punkt 4 andra stycket av de nuvarande anvisningarna till 25 §). Sammanslagningen till ett inkomstslag innebär att av-

skrivning för markanläggning på en fastighet medges oavsett användnings-sätt. Vidare har den materiella ändringen gjorts att hela anskaffningsvärdet för markanläggningen utgör avskrivningsunderlag (se avsnitt 8.4).

De nuvarande bestämmelserna om att ianspråktaget belopp i samband med utnyttjande av investeringsreserv c.d. skall reducera anskaffningsvärdet för markanläggningen har tagits bort. Jämför kommentaren till anvisningspunkt 6.

*Sjunde stycket* utgör en motsvarighet till åttonde stycket i anvisningspunkt 6. Jämför kommentaren till den anvisningspunkten.

#### punkt 8

Anvisningspunktens *första stycke* motsvarar punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 29 §. Bestämmelsen i *andra stycket* är hämtad från nuvarande punkt 1 första stycket av anvisningarna till 22 §.

#### punkt 9

I anvisningspunkten finns bestämmelser om avdrag på grund av avyttring av skog på jordbruksfastighet. Nuvarande bestämmelser finns i punkt 7 av anvisningarna till 22 §. I den nya lydelsen har den allmänt använda termen skogsavdrag införts. Det nya systemet med ett inkomstslag har inte medfört att avdragsrätten utvidgats till skog på alla näringsfastigheter.

Enligt den nuvarande bestämmelsen i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § får värdet av en jordbruksfastighets egna produkter som använts för fastighetens fortsatta drift föras av som driftkostnad men skall då samtidigt tas upp som intäkt. Denna bestämmelse har inte förts över till det nya systemet. Som en konsekvens härav har inte heller den nuvarande bestämmelsen i punkt 7 första stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § om att intäkt på grund av tillgodogörande av skogsprodukter i förvärvskällan grundar rätt till skogsavdrag förts över.

*I sista stycket* har den ändringen gjorts att det lägsta avdragsbeloppet höjts från 5 000 kr. till 15 000 kr. resp. från 1 000 kr. till 3 000 kr. Beloppen har varit oförändrade sedan reglerna infördes 1979.

#### punkt 10

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 8 av anvisningarna till 22 §. Ändringen i *sjätte stycket* föranleds av att reglerna för beräkning av realisationsvinst flyttas från KL till SIL.

#### punkt 11

Bestämmelser om avdrag för substansminskning har utan sakliga ändringar överförts från nuvarande punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 10 av anvisningarna till 25 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 §. Som en konsekvens av att definitionen av begreppet fåmansföretag ändrats har i *fjärde stycket* lagts till orden fåmansägda handelsbolag.

I anvisningspunkten finns bestämmelser om avdrag för värdeminskning av inventarier. De nuvarande bestämmelserna finns i punkt 5 av anvisningarna till 22 §, punkt 3 av anvisningarna till 25 § och punkt 3 av anvisningarna till 29 §. Ändringen i *tredje stycket* har gjorts mot bakgrund av att FAL upphävs. Sista stycket utgör en motsvarighet till åttonde stycket i anvisningspunkt 6. Bestämmelsen har utformats i enlighet med *lagrådets* förslag. Jämför kommentaren till den anvisningspunkten. Bestämmelsen i nuvarande punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 29 § angående fåmansföretags förvärv av inventarier har upphävts. En bestämmelse med motsvarande innehåll har införts i 2 § 13 mom. första stycket SIL.

## punkt 13

Till anvisningspunkten har nuvarande bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 29 § flyttats. Jämför även nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 22 § och punkt 3 av anvisningarna till 25 §. Nuvarande bestämmelser i tredje stycket sista meningen om investeringsreserv e. d. har tagits bort. Jämför specialmotiveringen till anvisningspunkt 6.

## punkt 14

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 29 §. Jämför även nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 22 § och punkt 3 av anvisningarna till 25 §.

## punkt 15

Anvisningspunkten har sin motsvarighet i nuvarande punkt 6 av anvisningarna till 22 §. Första stycket av den nuvarande anvisningspunkten har utgått utan att någon ändring i sak har åsyftats. Den generella regleringen av näringsverksamhet får till följd att beskattningssituationen för nyttjanderätts-havaren eller fastighetsägaren inte längre är beroende av fastighetens karaktär.

## punkt 16

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 6 av anvisningarna till 29 §. Jämför nuvarande punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 22 §.

## punkt 17

Anvisningspunkten innehåller avskrivningsregler för utgifter för anslutningsavgift och anläggningsbidrag. Bestämmelserna, som för närvarande finns i punkt 11 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 20 av anvisningarna till 29 §, har samordnats för alla näringsfastigheter.

## punkt 18

Av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 § framgår att ersättning vid expropriation och liknande förfarande i visst fall utgör intäkt av näringsverk-

samhet. I den aktuella anvisningspunkten anges att avdrag får göras för fastighetens anskaffningsvärde bestämt enligt 24 och 25 §§ SIL.

punkt 19

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 2 a av anvisningarna till 22 § och punkt 9 a av anvisningarna till 29 §.

punkterna 20 a - 20 e

Till dessa anvisningspunkter har nuvarande bestämmelser i punkterna 2 a - 2 e av anvisningarna till 29 § överförts. På grund av den ändrade definitionen av fåmansföretagsbegreppet har bestämmelserna om fåmansföretags avsättning till personalstiftelse lagts till orden fåmansägt handelsbolag. Jämför även bestämmelserna i nuvarande punkt 1 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 7 av anvisningarna till 25 §.

punkt 21

Av anvisningspunkten framgår att avdrag för avgift för pensionsförsäkring skall göras i förvärvskällan i det nya systemet (se avsnitt 8.10.3).

punkt 22

Till denna anvisningspunkt har flyttats bestämmelserna i nuvarande punkt 10 av anvisningarna till 29 §.

punkt 23

Anvisningspunkten har sin motsvarighet i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 §. Jämför också vad som sägs om statlig fastighetsskatt i nuvarande 25 § 1 mom. och om speciella skatter i 29 § 1 mom.

punkt 24

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om avdragsrätt för kostnader för FoU i punkt 18 första stycket av anvisningarna till 29 §, till vilken anvisningspunkt nuvarande punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § hänvisar. Bemyndigandet i andra stycket har slopats (se avsnitt 8.14).

punkt 25

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om avdrag för bidrag till regional utvecklingsfond i punkt 18 a av anvisningarna till 29 §.

punkt 26

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om avdrag i efterhand för utgifter före rörelsens påbörjande i punkt 18 b av anvisningarna till 29 §.

Enligt det nuvarande tredje stycket får avdraget fördelas på flera beskattningsår om det inte helt kan utnyttjas vid taxeringen för det första beskatt-

ningsåret. Denna bestämmelse behövs inte i det nya systemet med rullande underskottsavdrag och har därför utgått. Prop. 1989/90:110

#### punkt 27

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser i punkt 11 av anvisningarna till 29 § om avdrag på grund av att rörelse bedrivits i den skattskyldiges bostad. Bestämmelsen i det nuvarande första stycket avser arbetsrum i bostaden. Bestämmelsen i det nya *första stycket* har en mer generell karaktär och gäller del av privatbostad eller annan bostad som särskilt inrättats för näringsverksamhet. I bestämmelsen anges vilka typer av kostnader som avdrag medges för (se avsnitt 7.1).

I *andra stycket* har gjorts en konsekvensändring. Sista stycket i den nuvarande anvisningspunkten behövs inte i det nya systemet på grund av gränsdragningen i 5 § mellan näringsfastighet och privatbostad.

#### punkt 28

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om avdrag för resor i vissa fall i punkt 12 av anvisningarna till 29 §.

#### punkt 29

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader för yrkesfiskare i punkt 19 av anvisningarna till 29 §. En ändring görs av innebörd att avdrag inte medges för förrättningar som inte varit förenade med övernattnig. Det nuvarande uttryckliga be- myndigandet för riksskatteverket att fastställa belopp som avses i bestämmelserna slopas. Även i fortsättningen bör det dock ankomma på RSV att utfärda rekommendationer om belopp som avser förrättningar med övernattnig.

#### punkt 30

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 20 av anvisningarna till 29 §.

#### punkt 31

Bestämmelserna har förts över från nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 25 §. Försäkringar av ifrågavarande slag torde inte längre meddelas.

#### punkt 32

I anvisningspunkten finns en bestämmelse om avdrag när en skattskyldig har använt en privat innehavd bil i näringsverksamhet (se avsnitt 8.10.5).

#### punkt 33

I anvisningspunkten – som ändrats i förhållande till lagrådsremissen – regleras avdragsrätten för reaförluster. För handelsbolagens del begränsas avdraget för vissa reaförluster till 70 %. Samma kvotering gäller alltså som för fysiska personer och dödsbon trots att avdraget görs i näringsverksamheten.

Kvoteringen gäller oavsett vilka som är delägare i handelsbolaget. Hänvisningen till kapitalförlustreglerna i 20 § innebär att någon kvotering inte skall göras om förlusten avser näringsbetingade aktier m. m.

till 24 §

punkt 1

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 1 av anvisningarna till 41 §.

I det nya systemet är de nuvarande bestämmelserna i första stycket avseende skepp och skeppsbygge onödiga. De har därför tagits bort.

Nuvarande andra stycket behövs inte i det nya systemet.

Enligt gällande regler finns det i vissa fall en möjlighet att underlåta sådan justering av det bokförda resultatet som avses i andra stycket. Detta förutsätter att den skattskyldige genom dispositioner i bokslutet avseende lager, pågående arbeten, fordringspost eller skuldpost eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat. I det nya systemet bör möjligheten att underlåta justering knytas – utöver till utrymme för större avskrivningar på anläggningstillgångar – till outnyttjat utrymme för avsättning till surv. *Andra stycket* har ändrats i enlighet härmed.

Bestämmelsen i fjärde stycket angående fåmansföretags avdrag för tantiem till företagsledare har flyttats till 2 § 13 mom. SII..

*Nionde stycket* har tillkommit efter lagrådsremissen. Bestämmelsen behövs – som *lagrådet* framhåller – för att säkerställa att utgifter och intäkter inte dras av två gånger eller lämnas obeskattade då egendom som tidigare beskattats i inkomstslaget kapital på grund av ändrade förhållanden skall beskattas i näringsverksamhet. Ett exempel kan vara att en fastighet ändrar karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet. Regeln tar sikte på såväl s.k. årsskiftesbetalningar som andra intäkter och utgifter.

Även bestämmelserna i *tionde stycket* har tillkommit efter lagrådsremissen. Genom bestämmelserna i stycket blir vissa inkomstberäkningsregler i SIL avseende inkomstslaget kapital tillämpliga vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

punkt 2

Enligt 14 § första stycket BFL tas omsättningstillgång upp till högst anskaffningsvärdet. Är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet får tillgången dock inte tas upp över det verkliga värdet. I andra stycket av den nämnda paragrafen finns regler om bestämmande av det verkliga värdet. Detta värde anses i första hand utgöras av försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning till det får det verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

I *första stycket* av anvisningspunkten föreskrivs att lager inte får tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt de nyss redovisade

bestämmelserna i BFL. (se avsnitt 8.3.1). Denna bestämmelse och bestämmelsen i tredje stycket ersätter de nuvarande bestämmelserna i punkt 2 tredje och fjärde samt sjätte–tolfte styckena av anvisningarna till 41 § och punkt 3 första–femte styckena av de nämnda anvisningarna.

*Andra stycket* överensstämmer med punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 41 §.

En värdering av varulager enligt bestämmelserna i första stycket sker i princip tillgång för tillgång. I *tredje stycket* har tagits in en alternativ metod som utgår från det samlade anskaffningsvärdet för hela varulagret. Varulager i allmänhet får enligt bestämmelserna i stycket tas upp till lägst 97 % av det nämnda värdet. Undantag görs för lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av värdepapper.

*Fjärde stycket* motsvarar punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 §. Procenttalet har ändrats från 50 till 85. I stycket har införts en uttrycklig bestämmelse som anger hur djur i jordbruk och renskötsel skall klassificeras (se avsnitt 8.3.2).

*Femte stycket* motsvarar punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 §. Enligt de nuvarande bestämmelserna får nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar och avskrivning av värdet på rättigheter till leverans av inventarier ske för såväl faktiskt som befarat prisfall. Möjligheten till reservering för prisfallsrisk har tagits bort.

*Sjätte stycket* överensstämmer med nuvarande punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 41 §.

#### punkt 3

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 3 a av anvisningarna till 41 §.

I *fjärde stycket* ges regler för värdering av pågående arbeten som utförs till fast pris och för vilka slutredovisning inte har skett. För närvarande gäller att indirekta kostnader är direkt avdragsgilla som omkostnader det är de uppkommer. Genom den nu föreslagna regleringen skall värderingen i stället göras på samma sätt som för lager i allmänhet. Detta innebär att pågående arbeten inte får tas upp till ett lägre värde än det högsta tillåtna värdet enligt 14 § BFL. Nedskrivning får göras till det verkliga värdet om detta är lägre än anskaffningsvärdet. Såvitt gäller byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse ges samma alternativa regel som för lager vilket medför att värdering får ske till 97 % av samtliga aktiverade utgifter (motsvarande det samlade anskaffningsvärdet). För konsultrörelse ges inte samma valmöjlighet utan där skall värderingen ske strikt med utgångspunkt i BFL:s regler. Sista meningen är oförändrad i förhållande till dagens regler. För övergången finns regler i punkt 18 av övergångsbestämmelserna till KL.

Basbeloppsregeln i det nämnda stycket och supplementärregeln i det nuvarande sjätte stycket har tagits bort.

#### punkt 4

Anvisningspunkten motsvarar nuvarande punkt 1 a av anvisningarna till 41 §. Nuvarande andra stycket har tagits bort. RSV har rätt att lämna rekommendationer i den mån detta är behövligt.



## punkt 5

Anvisningspunkten överensstämmer med nuvarande punkt 1 b av anvisningarna till 41 §. Bemyndigandet i första stycket har slopats (se avsnitt 8.14).

*till 26 §*

*Anvisningspunkterna* motsvarar 3 § tredje och fjärde styckena FAL. Ändringarna föranleds av att förlustavdragssystemet ersätts av en ordning med rullande underskottsavdrag. Den i lagrådsremissen intagna anvisningspunkten 3, som motsvarade 11 § FAL, har utgått då bestämmelsen blir obehövlig med den nya taxeringslagen.

*till 31 §*

## punkt 1

Ändringarna utgör redaktionella ändringar med anledning av förslaget beträffande det nya inkomstslaget näringsverksamhet.

*till 32 §*

## punkt 3

I bestämmelsen finns exemplifieringar av förmåner som skall tas upp som intäkt av tjänst. I *första stycket* görs – förutom vissa redaktionella ändringar – en justering för att markera att skattepliktig förmån i princip föreligger om arbetsgivaren tillhandahåller ett försäkringskydd utan att ha tecknat försäkring, något som ibland kan vara fallet t. ex. för statligt anställda. Av den särskilda *regleringen* i 32 § 3 a mom. – som kvarstår oförändrad vad gäller premieförmån eller intjänad förmån för exempelvis tjänstegrupplivförsäkring – följer dock att någon förmånsbeskattning inte sker. Slopandet av hänvisningen till punkt 8 av anvisningarna motiveras av förslaget om upphävande av skattefriheten för sådana reseförmåner som avses där.

Beträffande ändringarna i andra meningen i första stycket bör anmärkas, att de främst innebär en anpassning till förslaget vad beträffar näringsverksamhet. Den som är anställd i t.ex. jordbruk eller annan näringsverksamhet skall alltså även i fortsättningen ta upp värde av eventuell bostadsförmån.

## punkt 4

Denna anvisningspunkt innehåller bestämmelser som anger de principiella skillnader som hittills funnits i den skattemässiga behandlingen av kostnadsersättningar i statlig resp. enskild tjänst. Vidare finns bl. a. närmare regler till ledning för tillämpningen när det inte råder full klarhet eller utredning om avdragsgilla kostnader.

Mot bakgrund av förslaget om likställdhet mellan privat och offentligt anställda utgår det nuvarande *andra stycket*, samtidigt som anvisningspunkten omarbetas något. Den nuvarande hänvisningen i traktamentsfrågor till punkt 3 av anvisningarna till 33 § kompletteras med en ny punkt, 3 a, och med hänsyn till de nya reglerna om avdrag för kostnader för resa med egen bil i en ny punkt, 3 c.

Punkterna innehåller bl. a. definitioner beträffande av staten anvisade rese-kostnads- och traktamentsersättningar samt vissa kostnadsersättningar. Eftersom särbehandlingen av de statliga ersättningarna upphör blir bestämmelserna onödiga. Reglerna om skattefrihet för flyttningskostnader behålls men överförs till 32 § 4 mom. Likaså kvarstår skattefriheten för kostnadsersättningar till forskare hos SIPRI och för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen och svensk biståndsverksamhet men dessa regler överförs till 32 § 3 mom.

## punkt 8

*Andra stycket* innehåller bestämmelser om skattefrihet för vissa reseförmåner. Denna skattefrihet slopas enligt förslaget. I fortsättningen bör gälla, att vanliga skatterättsliga principer skall tillämpas vid bedömningen av om en resa är en tjänsteresa eller en skattepliktig förmån. Skattefriheten omfattar således enligt förslaget endast vad som kan utgöra sedvanlig personalrabatt enligt punkt 3 b av anvisningarna till 32 §.

## punkt 10

I anvisningspunkten tas in bestämmelser om att räntefria eller lågförräntade lån skall tas upp som intäkt av tjänst. På *lagrådets* initiativ klargörs i första stycket att det skall röra sig om lån från arbetsgivaren eller uppdragsgivaren. Vidare klargörs, likaledes efter synpunkter från lagrådet, att statslåneräntan bör anses som jämförelseränta vid bedömningen av om skattepliktig föreligger och att förmånen i det enskilda fallet består i skillnaden mellan jämförelseräntan, dvs. statslåneräntan i slutet av november månad året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet, och den avtalade räntan.

Av kontantprincipen följer, att skatteplikten inträder när ränteförmånen åtnjuts, dvs. löpande under kredittiden. Genom att förmånen blir föremål för beskattning på samma sätt som andra förmåner behövs inte någon särreglering för att markera att förmånen skall beskattas hos den anställde, även om den tillfaller någon närstående till honom. Detta följer, som lagrådet anmärkt, av allmänna principer. I lagrådets förslag till lydelse av anvisningspunkten har emellertid närståendefallet särskilt reglerats i det *första stycket*. Som nyss nämnts och mot bakgrund av vad lagrådet anmärkt i sitt yttrande, kan det inte anses påkallat att särskilt reglera närståendefallen vad beträffar ränteförmåner.

Om förmånen utges av någon annan än arbetsgivare eller uppdragsgivare, men tillfaller den skattskyldige på grund av hans tjänst är förmånen likaledes skattepliktig, vilket klargörs i *andra stycket*.

Lagrådet framhåller att bestämmelserna får anses omfatta även den situationen att arbetsgivaren lämnar ett lån först när anställningsförhållandet upphört. Mot den bakgrunden föreslår lagrådet att det i andra stycket införs en regel av innebörd att med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare skall likställas lån som kan anses ha samband med tidigare anställning eller uppdrag.

Bestämmelserna får anses omfatta även den av lagrådet beskrivna situa-

tionen. Att så är fallet får emellertid anses följa av allmänna principer vad gäller förmånsbeskattningen. Det finns därför inte något behov av att särskilt reglera den angivna situationen just vad beträffar ränteförmåner. Det av lagrådet förordade tillägget i denna del bör därför inte genomföras.

I sitt yttrande påpekar lagrådet som en följd av det föreslagna systemet att det inte är någon helt aktuell statslåneränta som bildar grunden för förmånen och att statslåneräntan följaktligen kan vara sänkt redan när ett lån upptas. Att så är fallet har som lagrådet anmärker samband med önskemålet att kunna förutse konsekvenserna av sådana lån som avses. Ett annat syfte är att förmånen skall kunna beaktas på ett tillförlitligt sätt vid beräkning av preliminär skatt och underlag för socialavgifter. Om en betydande sänkning av statslåneräntan skulle inträffa vid en senare tidpunkt än i slutet av november månad året före beskattningsåret kan, t. ex. vid större lån, det inte uteslutas att den föreslagna regleringen kan ge upphov till oskäligen konsekvenser. En generell jämningsmöjlighet införs dock inte för sådana situationer. Visar det sig emellertid i den praktiska tillämpningen uppstå klart oskäligen konsekvenser av någon omfattning till följd av dessa regler, kan det dock finnas anledning att ta upp frågan till förnyat övervägande.

Som framgår av sista meningen i *första stycket* skall det belopp som motsvarar ränteförmånen anses som en betald ränteutgift. Detta innebär att de föreslagna reglerna i 3 § 4 mom. SIL om avdrag i inkomstslaget kapital blir tillämpliga.

Den föreslagna regleringen gäller inte för ränteförmåner i fåmansföretag, vilket anges genom hänvisningen i *tredje stycket*.

I övrigt görs några redaktionella ändringar.

#### punkt 11

Anvisningspunkten, som närmare reglerar den partiella skattefriheten för vissa avgångsbidrag och -ersättningar upphör att gälla eftersom skattefriheten upphör.

#### punkt 12

Ändringen är av samma slag som i 19 § första stycket fjärde ledet och innebär att beloppsgränsen för när vissa ersättningar som grundas på förvärvsinkomst blir skattepliktiga tas bort.

#### punkt 12 a

Ändringen innebär att vissa restituerade avgifter m. m. som tidigare har beskattats i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i stället hänförs till inkomst av tjänst.

#### punkt 13

Kravet på att medhjälpande make skall ha arbetat minst 400 timmar i företaget under beskattningsåret för att själv beskattas för den ersättning han uppburit har slopats. Likaså har bestämmelsen som reglerar när arbete som utförts i makarnas gemensamma bostad får medräknas tagits bort. I stället gäller som förutsättning för att medhjälpande make själv skall beskattas för den

uppburna ersättningen att denna är marknadsmässig. Som en konsekvens av att 400-timmarsgränsen tagits bort har också reglerna om hur beskattning skall ske när den medhjälpande maken varit verksam i företaget endast under del av året slopats. Anvisningspunkten skall också tillämpas beträffande inkomstuppdelning i fåmansägt handelsbolag, varför detta begrepp har lagts till i lagtexten.

Frågan om beskattning av inkomster från handelsbolag till företagsledarens make och barn, som också är delägare i bolaget, regleras i sista stycket av anvisningspunkten. Som framgår av den allmänna motiveringen (se avsnitt 8.12.3) skall dessa bestämmelser inte vara begränsade till att avse endast ersättning för utfört arbete. Den föreslagna lagtexten har utformats i enlighet härmed.

#### punkt 14

I denna nya anvisningspunkt har - med ett undantag - de stoppregler som tidigare fanns i 35 § 1 a mom. och 4 mom. KL. förts in. Undantaget gäller bestämmelsen om överträdelse av låneförbudet. Denna bestämmelse har tagits in i punkt 15. Beskattning skall ske i inkomstslaget tjänst i stället för som tidigare i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (se avsnitt 8.12.1).

I *första stycket* har den ändringen gjorts att stycket endast avser företagets förvärv av lös egendom från utomstående. Stycket skall alltså inte tillämpas samtidigt som andra stycket, som reglerar delägarers införsäljning av lös egendom som är onyttig för företaget. Vidare har bilar uttryckligen undantagits från tillämpningen av första stycket.

*Andra - fjärde styckena* har - bortsett från en smärre jämkning - utformats i enlighet med vad *lagrådet* har föreslagit i sitt yttrande.

*Andra stycket* behandlar delägarers eller delägare närstående persons avyttring av egendom till fåmansföretaget. Sker avyttringen till ett pris som överstiger marknadsvärdet beskattas det överskjutande beloppet som intäkt av tjänst hos överlätaren. Resterande del av vederlaget beaktas vid beräkningen av reavinst enligt 24 § 6 mom. SIL. Avser införsäljningen sådan egendom som avses i 30 § SIL och som inte är till nytta för företaget beskattas överlätaren för hela köpeskillingen utan avdrag för något omkostnadsbelopp.

I *tredje stycket* anges genom en hänvisning till 26 § 1 mom. första stycket SIL att endast äkta bostadsrätter omfattas av andra stycket. Vidare anges att andra stycket är tillämpligt också på sådan andel eller aktie som avses i andra stycket av nämnda moment i SIL.

I *fjärde stycket* regleras delägarers eller delägare närstående persons förvärv av egendom från ett fåmansföretag till pris som understiger egendomens marknadsvärde. I sådana fall skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas som intäkt av tjänst hos förvärvaren. Denna beskattningskonsekvens inträder även vid förvärv från handelsbolag om den förvärvade egendomen omfattar hus eller lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Vidare har angetts att om en företagsledare beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen skall han inte beskattas enligt fjärde stycket om han förvärvar egendomen från företaget till ett pris

som understiger marknadspriset. Har företaget under innehavstiden lagt ned kostnader som medfört förbättring av egendomen skall motsvarande belopp beskattas hos företagsledaren enligt de regler som gäller för utdelning från fåmansföretag.

Bestämmelsen i *femte stycket*, som behandlar hyra eller annan ersättning som företagsledare eller företagsledare närstående uppbär från ett fåmansföretag för upplåtelse av lokal, motsvarar nuvarande andra stycket av 35 § 1 a mom. Bestämmelsen omfattar även fåmansägt handelsbolag.

I *sjätte stycket* anges att företagsledare eller företagsledare närstående person som erhållit ett lån till fördelaktig ränta från företaget skall beskattas för förmånen som inkomst av tjänst. På lagrådets initiativ har beträffande schablonen för bestämmande av marknadsröntan anknytning gjorts till statslåneröntan på samma sätt som i punkt 10 av anvisningarna till 32 §. Jämför kommentaren till denna anvisningspunkt.

Bestämmelsen i *sjunde stycket* motsvarar nuvarande 35 § 1 a mom. femte stycket som reglerar beskattningen när ett fåmansföretag skrivit ned lån som lämnats till företagsledare eller företagsledare närstående person.

I *åttonde – trettonde styckena* definieras begreppen fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företagsledare i fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag samt närstående.

Handelsbolag har tagits bort från definitionen av begreppet fåmansföretag i *åttonde stycket*. Definitionen har också ändrats så att det i lagtexten direkt anges att avgörande för om ett företag skall anses som ett fåmansföretag är att en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att vederbörande därigenom har mer än hälften av rösterna i företaget. Har ett bolags aktier olika röstvärde innebär detta att bolaget kan komma att betraktas som ett fåmansföretag trots att bolagets aktier är spridda på ett stort antal ägare om röststarka aktier finns samlade hos ett fåtal fysiska personer.

Företag som enligt lagen (1985:571) om värdepappersmarknaden är s. k. aktiemarknadsbolag skall inte anses som fåmansföretag även om mer än hälften av aktierna kontrolleras av ett fåtal fysiska personer. I lagtexten har ett *nionde stycke* med denna innebörd förts in. Utanför kretsen av aktiemarknadsbolag faller bolag vars aktier visserligen är föremål för omsättning på kapitalmarknaden men för vilka endast inofficiella noteringar föreligger. Utöver aktiemarknadsbolagen undantas i nionde stycket sådana bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket SIL.

Förslaget att ta bort handelsbolagen ur fåmansföretagsdefinitionen har medfört att ändringar måste göras i ett antal föreskrifter utanför den egentliga fåmansföretagslagstiftningens område där uttrycket fåmansföretag används. Avsikten med dessa ändringar är att uppnå en oförändrad innebörd av ifrågavarande bestämmelser. Reglerna skall alltså äga tillämpning på handelsbolag i samma utsträckning som tidigare. Ordet fåmansföretag har ersatts med orden fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Ändringar av detta slag har i KL skett av punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 21 §, punkten 20 av anvisningarna till 23 § samt punkten 11 av anvisningarna till 23 §.

I ett *tionde stycke* har införts en definition av begreppet fåmansägt handelsbolag. Avgörande för frågan om ett handelsbolag skall betraktas som fåmansägt är enligt huvudregeln i a att av bolagsmännen en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer har ett bestämmande inflytande i bolaget. Genom bolagsavtalet finns det frihet att frångå huvudprincipen att varje bolagsman har lika rätt att vidta åtgärder i förvaltningen av handelsbolagets angelägenheter. Den eller de bolagsmän som äger mer än hälften av insatskapitalet kan därför antas genom bolagsavtalet ha tillförsäkrat sig ett bestämmande inflytande. Finns det endast ett fåtal bolagsmän i bolaget är handelsbolaget naturligtvis också utan ett sådant bolagsavtal ett fåmansägt handelsbolag. I b finns en kompletterande bestämmelse om handelsbolag vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar.

*Elfte stycket* motsvarar i huvudsak bestämmelsen i nuvarande 35 § 1 a mom. sjunde stycket angående vem som skall anses som ägare till aktie eller andel i ett fåmansföretag. Rösträtt kan i vissa fall enligt 3 kap. 15 § aktiebolagslagen tillkomma annan än ägaren. I sådana fall skall den, som i aktieboken blivit införd som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt och som alltså äger rösta för aktien, anses inneha aktien på ett med ägande jämförligt sätt. I den mån ett bulvanförhållande har tillskapats för att försöka förhindra att företaget skall anses som ett fåmansföretag skall vid prövningen om företaget ägs av ett fåtal personer i sådan omfattning att företaget är ett fåmansföretag de av bulvanen ägda aktierna anses innehavda av huvudmannen.

I definitionen av begreppet företagsledare i *tolfte stycket* har ordet "fåmansföretag" ersatts av orden "fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag". I övrigt har bestämmelsen flyttats över från 35 § 1 a mom. åttonde stycket utan ändrad lydelse.

Definitionen i 35 § 1 a mom. nionde stycket av begreppet närstående har flyttats till *trettonde stycket* i oförändrad lydelse.

#### punkt 15

Bestämmelsen angående lån som tagits i strid mot låneförbudet i aktiebolagslagen har på förslag av *lagrådet* brutits ut till en egen anvisningspunkt eftersom den inte är begränsad till enbart fåmansföretag utan omfattar alla aktiebolag. Sådana lån skall beskattas som inkomst av tjänst hos låntagaren. Föreligger synnerliga skäl, t. ex. i vissa fall om återbetalning av hela beloppet skett under beskattningsåret, kan dock beskattning underlåtas. Normala varukrediter innebär inte någon överträdelse av låneförbudet och utlöser således inte någon beskattning. Om kreditvillkoren är ovanligt fördelaktiga kan det dock finnas anledning att behandla krediten som ett maskerat penninglån, vilket bör föranleda beskattning.

#### till 33 §

#### punkt 3

I nuvarande anvisningspunkts första stycke hänvisas till reglerna om skattefria ersättningar i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 §. Dessa regler föreslås bli upphävda i följd varav även hänvisningen utgår.

I fråga om avdrag för preliminär skatt hänvisas till specialmotiveringen till 10 § uppborrdslagen (1953:272).

Anvisningspunkten innehåller i övrigt regler om avdrag för kostnader vid tjänsteresa inom och utom riket. Dessa behandlas utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.3.3.1 och 2).

I förtydligande syfte har på *lagrådets* förslag bestämmelserna om kostnadsökning under förrättning på utrikes ort tagits in i ett nytt *sista stycke*.

Uttrycket tjänst i de nuvarande reglerna har bytts ut mot det mera alläckande uttrycket arbete. För att inte uttrycket "i ett och samma arbete" skall föranleda missförstånd har på lagrådets inrådan i *sjätte stycket* uttrycket "i en och samma anställning" använts.

I *femte stycket* tas in bestämmelser om vad som bör gälla vid tjänsteresa då traktamente inte uppbärs.

I *sjunde stycket* behandlas avdrag för logikostnader. Av utformningen följer att något schablonavdrag härvid inte medges skattskyldiga som inte erhåller ersättning för övernattningskostnader från arbetsgivaren.

Bestämmelserna i *nionde stycket* om reduktion av avdraget vid kostförmån har kommenterats i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.3.3.1).

#### punkt 3 a

Som närmare har utvecklats i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.3.3.3), är inga andra materiella inskränkningar av förutsättningarna för avdrag vid tillfällig anställning och dubbel bosättning avsedda än de som följer av den föreslagna avstånds begränsningen. Även de utvidgningar som föreslås samt förslagen om tidsbegränsning av avdragen och hur beräkningen av avdragen bör gå till har behandlats i den allmänna motiveringen.

I *femte stycket* anges att avdrag medges under längst vissa angivna tider. Om avdrag medgetts under en inledande tremånadersperiod enligt bestämmelserna i anvisningarna i punkt 3, bör tidsgränserna räknas från vistelsens början. Femte stycket har på *lagrådets* inrådan ändrats så att detta framgår av lagtexten.

I *sjunde stycket* klargörs att reduktion av avdraget för ökade levnadskostnader vid kostförmån även gäller de situationer som behandlas i denna anvisningspunkt.

#### punkt 3 b

Anvisningspunkten innehåller bestämmelser om avdrag för hemreskostnader och har behandlats närmare i den allmänna motiveringen (5.3.3.4).

#### punkt 3 c

I denna anvisningspunkt införs en bestämmelse som behandlar det fallet att den anställda använt egen bil i tjänsten och själv fått stå för kostnaden eller fått ersättning av sin arbetsgivare för denna. Regeln, som föreskriver att avdrag för kostnaden i sådant fall medges med 12 kr. per körd mil i tjänsten, infördes redan i den första etappen av skattereformen såsom ett sista stycke av punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. Den ändring som nu företas innebär, att regeln flyttas till en egen anvisningspunkt, 3 c. En motsvarande be-

stämelse föreslås nu gälla också i näringsverksamhet i vissa fall, punkt 32 Prop. 1989/90:110 av anvisningarna till 23 § KL (avsnitt 8.10.5).

*till 39 §*

punkt 3

Uthyrning av bostadsrätt regleras i 3 § 3 mom. SIL, dit också bestämmelserna i andra stycket flyttas.

*till 41 §*

punkt 4

I anvisningspunkten finns regler om beskattningstidpunkten när inte bokföringsmässiga grunder skall tillämpas utan i stället kontantprincipen, dvs. vid beskattning enligt KL i fråga om inkomstslaget tjänst. Genom hänvisning blir dock reglerna tillämpliga även beträffande inkomst av kapital i den mån inte särskilda regler ges. De särskilda bestämmelser som hänför sig till inkomst av kapital eller annan fastighet har utgått.

Enligt nuvarande regler får inkomster och utgifter hänföras till det år som de belöper på även om de uppbärs resp. betalas en kortare tid före eller efter årsskiftet. Dessa regler har nu preciserats och samtidigt har de uttryckligen gjorts obligatoriska.

*till 41 a §*

punkterna 1, 2 och 4

I dessa anvisningspunkter finns bestämmelser om beskattning av andel av samfällighet, utdelning från samfällighet samt kapitalavkastning av samfällighet.

För fastigheter, som schablonbeskattas enligt nuvarande 24 § 2 mom. KL och 2 § 7 mom. SIL, innebär reglerna att deras andelar av samfällighets taxeringsvärde skall inräknas i underlaget för intäktsberäkningen när samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Vidare skall utdelning och kapitalavkastning av samfällighet tas upp som inkomst av kapital, i sistnämnda fall dock endast om avkastningen överstiger 300 kr.

Mitt förslag till omläggning av bostadsbeskattningen innebär att andel av samfällighet som utgör särskild taxeringsenhet bör ingå i underlaget för beräkning av fastighetsskatt för sådan fastighet som utgör privatbostad. I fråga om sådana bostadsföreningar och bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. SIL bör andelen inräknas i underlaget för beräkning av schablonintäkten.

Bestämmelserna om beskattning av utdelningar och kapitalavkastning för de nämnda fastigheterna flyttas till 3 § 3 mom. SIL beträffande berörda privatbostäder och till 2 § 7 mom. SIL beträffande bostadsföretagen.

*till 42 §*

punkt 1

I anvisningspunkten ges vägledning för värderingen av naturaförmåner.



Utöver språkliga ändringar görs vissa justeringar i *andra stycket* som har samband med förslaget vad beträffar 42 §.

I tydlighetens intresse bör anmärkas, att vad som sägs i första stycket om hyrespriset på orten har generell giltighet. För jordbrukare i allmänhet, som äger och brukar en jordbruksfastighet, gäller enligt *andra delar i förslaget* att mangårdsbyggnaden bryts ut och endast blir föremål för statlig fastighets-skatt. För denna kategori skall alltså något värde av bostadsförmån inte tas upp.

## punkt 2

Anvisningspunkten innehåller regler om värdering av förmån av fri bil. De delvis nya regler som föreslås kommenteras relativt utförligt i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3.2.1. Enligt den i *första stycket* föreslagna huvudregeln värderas förmån av fri bil som inte är äldre än tre år till 80 % av basbeloppet med tillägg av 20 % av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen. Salufördes inte den aktuella bilmodellen vid den tidpunkten värderas förmånen på samma sätt men utifrån ett uppskattat nybilspris för motsvarande modell. Nybilspriser anges i av RSV upprättad förteckning. Genom en ny *sista mening* i stycket anges att det värde som framkommer vid en beräkning enligt de redovisade reglerna emellertid inte får överstiga 42 % eller understiga 35 % av sådant nybilspris som avses i stycket. I sådana situationer skall alltså förmånsvärdet justeras och tas upp så att det motsvarar de nyssnämnda procentsatserna.

Om förmånsbilens årsmodell är äldre än tre år skall förmånsvärdet nedsättas till 85 % av det värde som framkommer vid en beräkning enligt första stycket. De särskilda spärreglerna (42 resp. 35 % av nybilspriset) skall alltså endast användas i förekommande fall vid den beräkning som görs enligt första stycket. Därefter skall värdet sättas ned med 15 %. De nu föreslagna reglerna återfinns i *andra stycket*.

Om förmånsbilens årsmodell är sex år eller äldre skall enligt *tredje stycket* förmånsvärdet tas upp till 85 % av det värde som framkommer vid en beräkning enligt de regler som gäller för årsmodeller yngre än 3 år varvid ett uppskattat nybilspris fastställs av RSV för dessa fall. Detta pris baseras på 85 % av det genomsnittliga nybilspriset hos de vanligaste bilmodellerna. Alternativt får – om nybilspris fortfarande kan beräknas för förmånsbilen enligt vad som anges i första stycket – förmånsvärdet tas upp till 85 % av det värde som gäller för årsmodeller yngre än tre år. I sådana situationer har alltså den skattskyldige valfrihet.

Som berörts i den allmänna motiveringen skall förmånsvärdet nedsättas med 1/5 om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för det privata nyttjandet. Nedsättningen skall ske med 1/5 oavsett efter vilket stycke i anvisningspunkten förmånsvärdet har beräknats. Den föreslagna reduceringsregeln återfinns i *femte stycket*.

Nuvarande *sista stycket* har utgått.

Reglerna i anvisningspunkten om extrautrustning kvarstår. Det kan anmärkas, att även jämkningsreglerna i princip (punkt 4 av anvisningarna till 42 §) kvarstår oförändrade. I fråga om jämkning m.m. hänvisas till den allmänna motiveringen, bl.a. vad gäller förmånsbilar som är sex år eller äldre.

Anvisningspunkten innehåller regler för värdering av kostförmån.

Enligt förslaget skall förmånsvärdet i fortsättningen vara lika med det genomsnittspris som anges i *första stycket*.

Det nuvarande *andra stycket* i anvisningspunkten bortfaller såsom onödigt. Som framgår av den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3.2.1, genomförs inte förslaget i lagrådsremissen om beskattning av kostförmån vid enstaka tillfälle.

I anslutning till vad som anförs i den allmänna motiveringen om vad som bör gälla när t. ex. personalrestauranger genom stordriftfördelar kan ta ut ett pris som understiger genomsnittspriset, påpekar *lagrådet* att "kontrollmöjligheterna i ett system med beskattning av förmån av fri kost är praktiskt taget obefintliga". Kontrollproblemen skall emellertid inte överdrivas. En personalrestaurang utgör normalt inte en integrerad del av arbetsgivarens verksamhet och torde därför särredovisas. Om restaurangen är inrymd i arbetsgivarens egna lokaler krävs givetvis att en marknadsmässig hyreskostnad belöper på utnyttjandet. – Lagrådet förordar att det bör komma till uttryck i anvisningspunkten att förmån av delvis subventionerad kost är skattepliktig. Detta får i och för sig anses följa av vad som i princip gäller för närvarande. Lagrådets förslag till utformning av reglerna är emellertid klargörande och bör därför genomföras.

*till 46 §*

punkt 6

I anvisningspunkten görs endast redaktionella ändringar.

*till 48 §*

punkt 1

Anvisningspunkten innehåller bestämmelserna om det särskilda grundavdraget för pensionärer. I anvisningspunktens *andra stycke* anges hur det maximala avdragsbeloppet skall bestämmas för olika kategorier av skattskyldiga. Därvid skiljs i princip mellan skattskyldiga, som uppbär folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension, och övriga skattskyldiga. Utgångspunkten för avdragsberäkningen är för den förra kategorin 1,325 basbelopp och för den senare 1,5 basbelopp. Vidare görs i  *tredje stycket* en begränsning som innebär att det särskilda grundavdraget inte får överstiga faktisk uppburen folkpension samt uppburet pensionstillskott enligt 2 § lagen (1969:205) om pensionstillskott eller – i fråga om förtidspensionärer – hälften av pensionstillskott enligt 2 a § samma lag. Lagtexten har på *lagrådets* inrådan förtydligats på denna punkt.

Som folkpension skall vid avdragsberäkningen även tilläggspension behandlas i den mån den enligt lagen om pensionstillskott föranlett avräkning

av pensionstillskott. För att detta skall framgå har *första stycket* justerats på sätt lagrådet föreslagit.

I *fjärde och femte styckena* ges föreskrifter om avtrappning av det särskilda grundavdraget. Avtrappningen skall börja vid den nivå – 1,325 resp. 1,5 basbelopp – som i det enskilda fallet motsvarar utgångspunkten för avdragsberäkningen. Lagtexten har ändrats i enlighet med lagrådets förslag så att detta framgår. Begreppet pension definieras i anvisningspunkten 1 till 31 §. För att bestämmelserna inte skall få stötande effekter avtrappas det särskilda grundavdraget mot taxerad inkomst för skattskyldiga som blir folkpensionärer under beskattningsåret. Vid 1992 och 1993 års taxeringar gäller särskilda övergångsregler i punkt 29 av övergångsbestämmelserna om avtrappning av det särskilda grundavdraget mot inkomst av kapital, inkomst av passiv näringsverksamhet och förmögenhet.

*punkt 3 och 4*

Bestämmelserna motsvarar de nuvarande punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 49 § och reglerar rätten till grundavdrag i de fall den skattskyldige avlidit under beskattningsåret. Bestämmelserna har på lagrådets inrådan förtydligats så att rätten till särskilt grundavdrag inte oriktigt begränsas i de avsedda fallen.

*till 50 §*

punkt 1

Anvisningspunkten slopas som en konsekvens av att 50 § 2 mom. upphör att gälla.

*till 52 §*

Begreppen inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse har ersatts av begreppet näringsverksamhet. Dessutom har motsvarande ändringar gjorts som i punkt 13 av anvisningarna till 32 § i fråga om 400-timmarsgränsens slopande.

*till 53 §*

punkt 3

I anvisningspunkten görs endast redaktionella ändringar.

*till 54 §*

punkt 3

Förutsättningarna för skattefrihet enligt den nya sexmånadersregeln i denna punkt är dels att anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och dels att inkomsten hänförlig till tjänstgöringen i utlandet beskattats i verksamhetslandet. Regeln är tillämplig i fråga om anställning hos såväl svensk som utländsk arbetsgivare och såväl i enskild som offentlig tjänst. Regeln gäller för person bosatt i Sverige som utsänts eller som anställts på platsen. Kravet på en vistelse i utlandet som omfattar minst sex månader innebär

att arbetet utomlands måste fordra en närvaro i utlandet på minst denna tid för att skattebefrielse skall erhållas.

Skattebefrielse erhålls dock endast för den del av inkomsten som tagits till beskattning i utlandet. Skatteuttagets storlek har därvid ingen betydelse men det skall vara fråga om en direkt skatt på inkomsten av tjänstgöringen. Det uppställs inget krav på vistelse i ett och samma land utan anställningen och vistelsen kan omfatta tjänstgöring i flera länder. Det krävs dock i sådant fall att inkomsten tagits till beskattning i resp. land för att skattebefrielse skall erhållas för hela inkomsten. Har utlandstjänstgöringen omfattat två länder men har endast det ena landet beskattat inkomsten som uppburits där beskattas inkomsten från det andra landet i Sverige.

Kravet på faktisk beskattning i tjänstgöringslandet har uttryckts med orden "i den mån inkomsten beskattats". Detta innebär att skattefriheten endast avser den del av inkomsten som har beskattats i tjänstgöringslandet. För att inte orsaka tillämpningsproblem i de fall beskattningsunderlaget i det andra landet är annorlunda än det svenska bör beskattningen av kontant lön också anses innefatta beskattning av sådana förmåner, t.ex. fri bil, fri bostad, som åtnjutits i verksamhetslandet under samma period som lönen avser.

Undantag från kravet på beskattning i verksamhetslandet görs för det fall att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år i samma land. Dessutom krävs att inkomsten av anställningen blivit skattebefriad antingen på grund av att bestämmelser för beskattning av löneinkomst till utländska medborgare saknas eller att inkomsten undantagits från beskattning genom bestämmelser i verksamhetslandets interna lagstiftning eller i proceduravtal eller genom särskilt beslut av myndighet i landet i fråga.

I övergångsbestämmelserna till ettårsregeln (SFS 1985:362) föreskrivs att de äldre bestämmelserna i 54 § och punkt 3 av anvisningarna till denna paragraf fortfarande skall gälla i fråga om anställning utomlands som har påbörjats före ikraftträdande. Genom förslaget upphör möjligheten att tillämpa dessa regler i och med utgången av år 1992.

*till 65 §*

punkt 1

Till följd av 400-timmarsgränsens slopande har bestämmelserna som rör medhjälpande make i enskild näringsverksamhet som endast varit verksam del av beskattningsåret tagits bort.

### **Övergångsbestämmelser**

punkt 1

De nya reglerna träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av övergångsbestämmelserna.

punkt 2

Av övergångsbestämmelserna till ändringarna i 12 § BFL resp. 8 § JBFL följer – i fråga om de som är bokföringskyldiga eller skyldiga att föra räkenska-

per enligt resp. lag – att ett beskattningsår för vilket taxering sker år 1992 inte kan avse tid före den 1 juli 1990. För de som är bokföringsskyldiga enligt BFL införs dock en dispensmöjlighet. Enligt första meningen tillämpas äldre regler i 3 § med anvisningar vid 1992 års taxering. Genom bestämmelsen i andra meningen kan för övriga skattskyldiga (sådana som inte är bokföringsskyldiga eller redovisningsskyldiga enligt BFL resp. JBFL) 1992 års taxering inte avse tid före den 1 juli 1990.

#### punkt 3

Här regleras det fallet att en verksamhet redovisats enligt kontantprincipen före övergången. I det nya systemet kommer redovisningen att ske enligt bokföringsmässiga grunder i den mån beskattning skall ske enligt KL. Av bestämmelserna i punkten framgår att några ingående balansposter inte skall tas upp vid inkomstberäkningen för det första beskattningsåret i den nya ordningen bortsett från s. k. årsskiftesbetalningar. Regleringen har när det gäller annan fastighet sin motsvarighet i de nuvarande bestämmelserna i punkt 10 första stycket av anvisningarna till 24 § och punkt 9 första stycket av anvisningarna till 25 §.

En verksamhet med redovisning för kalenderår vid 1991 års taxering kan vid 1992 års taxering eller i undantagsfall 1993 års taxering komma att ingå i näringsverksamhet med räkenskapsår som omfattar en del av år 1990. I fjärde stycket av punkten har tagits in en bestämmelse som syftar till att i sådana fall inte dubbel redovisning av intäkter och utgifter skall ske.

#### punkt 4

Underskott av näringsverksamhet och tjänst dras i det nya systemet av från intäkterna i förvärvskällan det närmast följande beskattningsåret. Förluster från tid före övergången får dras av från inkomster efter övergången på sätt som anges i övergångsbestämmelserna till lagen om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag. Till följd härav skall den nya regleringen om avdrag för underskott inte tillämpas vid 1992 års taxering.

#### punkt 5

Enligt nuvarande regler i 39 § 2 mom. får avdrag för underskott som uppkommit på fastighet eller rörelse i utlandet utnyttjas mot inkomst av samma slag under en sexårsperiod. Ett sådant underskott får utnyttjas på oförändrade villkor i det nya systemet med den skillnaden att det utnyttjade underskottet fr. o. m. 1992 års taxering kommer att reducera den skattskyldiges inkomst av näringsverksamhet.

#### punkt 6

I nuvarande 46 § 1 mom. finns en motvarande regel för underskott av rederirörelse m. m. Samma princip tillämpas för sådana underskott som för underskott av verksamhet i utlandet.

Genom bestämmelsen i andra stycket bibehålls beträffande gamla redovisningsunderskott dispensmöjligheten vid 1992 och senare års taxeringar.

#### punkt 7

Enligt nuvarande bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 27 § gäller följande. Förvärvar skattskyldig genom arv m. m. värdepapper, fastighet eller liknande tillgång som har utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse anses tillgången utgöra omsättningstillgång även hos den skattskyldige (första stycket). Detta gäller dock, såvitt nu är aktuellt, endast om förvärvet avser tillgång som är nedskrivnen vid förvärvet och den skattskyldige avstår från att begära avskattning (andra stycket c). Med avskattning avses att den skattskyldige tar upp nedskrivningens belopp som intäkt av rörelse för det år då förvärvet ägde rum (tredje stycket). Någon motsvarighet till reglerna i andra stycket c och tredje stycket behövs inte i det nya systemet. Reglerna erfordras dock vid 1992 års taxering.

#### punkt 8

Enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § skall bl.a. värdeminskingsavdrag avseende byggnad och substansminskningsavdrag tas upp som intäkt när en fastighet avyttras. Denna bestämmelse gäller också avdrag av detta slag som utförts före den nya lagens ikraftträdande. Enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SIL gäller att vid avyttringar fram till utgången av år 1999 har den skattskyldige rätt att beräkna omkostnadsbeloppet som om avyttringen skett den 31 december 1990. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt denna övergångsbestämmelse kommer värdeminskingsavdrag m.m. som utförts före den nya lagens ikraftträdande att beaktas. Av övergångsbestämmelsen framgår att värdeminskingsavdrag m.m. som på detta sätt påverkat omkostnadsbeloppet inte dessutom skall återföras till beskattning enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 §.

Av det sagda följer att värdeminskingsavdrag m.m. som gjorts efter den 1 januari 1991 och som alltså inte omfattas av omkostnadsbeloppsberäkningen skall tas upp som intäkt enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 §. I anvisningspunkten talas om "ersättningsfond e.d.". Formuleringen omfattar bl.a. de allmänna investeringsfonderna (jfr punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen om skatteutjämningsreserv).

#### punkt 9

Punkt 6 av anvisningarna till 22 § innebär att avdrag för värdeminskning av byggnad och markanläggning, skogsavdrag, avdrag för substansminskning samt belopp varmed byggnad eller markanläggning på fastigheten har skrivits av i samband med ianspråktagande av ersättningsfond e.d. skall tas upp som intäkt när en fastighet övergår från att vara en näringsfastighet till att vara en privatbostadsfastighet. Den nya gränsdragningen mellan privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter i 5 § innebär att vissa fastigheter – t.ex. mangårdsbyggnader på jordbruksfastigheter – byter karaktär i och med den nya lagens ikraftträdande.

Övergångsbestämmelsen innebär att om en privatbostadsfastighet avytt-

ras under tiden den 1 januari 1991 – den 31 december 1999 och förhållandena är sådana att värdeminskningsskatt m.m. som avses i punkt 5 av anvisningarna till 22 § gjorts före den 1 januari 1991 skall avyttringen medföra att nu avsedda avdrag tas upp som intäkt enligt den nämnda anvisningspunkten.

Om den skattskyldige väljer att beräkna omkostnadsbeloppet enligt punkt 4 i övergångsbestämmelserna till SIL skall avskattning av detta slag inte ske. Värdeminskningsskatt m.m. som gjorts före den 1 januari 1991 kommer att beaktas vid omkostnadsbeloppets beräkning.

Bestämmelsen har justerats i enlighet med vad *lagrådet* föreslagit.

#### punkt 10

Enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § skall belopp för vilket avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll av byggnad eller markanläggning som medgetts under de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret tas upp som intäkt om en näringsfastighet övergår till privatbostad. Av skäl som närmare utvecklats i specialmotiveringen till punkt 9 av övergångsbestämmelserna bör belopp som egentligen skulle beskattas i samband med övergången tas upp när privatbostaden avyttras.

Den nu aktuella bestämmelsen innebär att om en privatbostadsfastighet av detta slag avyttras skall avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som gjorts före den 1 januari 1991 och som inte är äldre än fem år tas upp som intäkt.

#### punkt 11

Här regleras det fallet att en fastighet erhåller karaktär av privatbostadsfastighet vid övergången till det nya systemet. Fastigheten skall då redovisas i inkomstslaget kapital vid 1992 års taxering. Har fastigheten ingått i verksamhet för vilken räkenskapsåret började löpa före utgången av år 1990 skall enligt andra stycket fastigheten vid 1992 års taxering även redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet för den del av räkenskapsåret som föregått den nämnda tidpunkten. Någon avskattning enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § skall inte ske. I tredje stycket finns en regel om återföring av lagerreserv som tar sikte på förnödenheter som t.ex. olja. Bestämmelserna i första- och tredje styckena gäller enligt sista stycket även del av fastighet.

#### punkt 12

Det är först vid 1996 års taxering som underlaget för räntefördelning skall multipliceras med hela statslåneräntan. Vid 1993 års taxering multipliceras underlaget med 55 % av statslåneräntan, vid 1994 års taxering med 70 % av statslåneräntan och vid 1995 års taxering med 85 % av statslåneräntan.

#### punkt 13

Enligt punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen om skatteutjämningsreserv skall vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon tas hänsyn till ett negativt kapitalunderlag vid övergången. Reglerna gäller vid 1992-1999 års taxering och de leder i förekommande fall till att räntefördelningen blir mindre och till att möjligheterna att göra avsätt-

ning till surv ökar. För handelsbolagens del gäller enligt den här kommenterade punkten motsvarande (däremot ökar inte survunderlaget eftersom det skulle komma också delägare som är juridiska personer till godo). Med hänsyn till de möjligheter som finns att genom uttag framkalla ett negativt underlag för räntefördelning inför övergången har införts en regel för det fall att uttagen under beskattningsår som taxerats 1991 överstigit såväl den skattemässiga nettoinkomsten från bolaget som hans andel av bolagets (civilrättsliga) resultat. Det kan tilläggas att reglerna i punkten inte är tillämpliga på handelsbolagsbeskattade dödsbon.

#### punkt 14

Enligt nuvarande regler i punkt 2 b av anvisningarna till 25 § får avdrag för värdeminskning av värmepannor m. m. göras enligt särskild avskrivningsplan efter en högre procentsats än för byggnaden i övrigt. I det nya systemet finns inte denna möjlighet. De äldre reglerna skall tillämpas om anskaffningen skett före ikraftträdandet av de nya reglerna. Bestämmelsen har i förhållande till lagrådsremissen kompletterats med ett klarläggande att utraneringsavdrag och reparationsavdrag inte samtidigt kan komma i fråga.

#### punkterna 15–17

Av bestämmelserna framgår att äldre föreskrifter skall tillämpas på *dels* markanläggning som har anskaffats före ikraftträdandet, *dels* vissa utgifter som en nyttjanderättshavare haft före den nämnda tidpunkten och *dels* utgifter för anslutningsavgift och anläggningsbidrag före samma tidpunkt. Bestämmelserna föranleds bl. a. av att den nuvarande regleringen i ifrågavarande hänseende skiljer sig mellan inkomstlagen.

#### punkt 18

Genom reglerna i punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL ges nya bestämmelser angående värdering av pågående arbeten som utförs till fast pris för vilka slutavräkning inte har skett. Reglerna innebär att samtliga indirekta kostnader inte längre får omkostnadsföras det år de uppkommer. De nya reglerna tillämpas första gången för arbeten som utförts under det räkenskapsår som taxeras år 1993. Indirekta kostnader som medfört avdrag vid tidigare taxeringar behöver inte aktiveras.

#### punkt 19

Enligt äldre bestämmelser i punkt 8 första stycket av anvisningarna till 25 § får kostnad för reparation och underhåll av fastighet fritt fördelas över en treårsperiod av den skattskyldige. Någon motsvarande bestämmelse har inte tagits in i de nya reglerna om beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Den aktuella punkten reglerar den övergångssituation som uppkommer till följd härav.



## punkt 20

I nuvarande punkt I tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL finns bestämmelser som innebär att som skattemässigt ingående lagervärde för en fastighet som anskaffats före rörelsens påbörjande får användas det s.k. reavinsttaket vid den tidpunkten. Någon omedelbar beskattning sker dock inte enligt dagens regler. I det nya systemet föranleder ett sådant karaktärsbyte uttagsbeskattning eller – om så begärs – bibehållet anskaffningsvärde – enligt 3 § 1 mom. tredje stycket SIL. Enligt punkten skall dock i fråga om fastigheter som skiftat karaktär före utgången av år 1990 bestämmelserna i anvisningspunkten gälla.

## punkt 21

För handelsbolag som förvaltar kapital inträffar en förändring vid 1992 års taxering i och med att kapitalplaceringsaktier m.m. hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (jfr punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 §). De ändrade skattereglerna motiverar att delägarna inför övergången får ta ut tillgångar som avses i nuvarande 35 § 3 och 4 mom. till lägre pris än marknadspris utan att beskattning sker enligt de t.o.m. 1991 års taxering gällande särskilda fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom. tredje stycket.

## punkt 22

Enligt punkt 1 tredje stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § beskattas vinst vid avyttring av aktier e.d. i handelsbolag i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid avyttring under år 1991 sker dock beskattning i inkomstslaget kapital under förutsättning att innehavet av tillgångarna betingats av handelsbolagets näringsverksamhet. Detta gäller även om beskattningen – på grund av att hela köpeskillingen inte är känd vid avyttringstillfället – i undantagsfall sker senare än vid 1992 års taxering (jfr 24 § 4 mom. SII.). Sker avyttringen redan under år 1990 beskattas vinsten i förekommande fall med tillämpning av punkterna 2 och 3 av övergångsbestämmelserna till SII..

## punkt 23

Vinst vid avyttring av aktier m.m. i ett handelsbolag beskattas i dag i regel i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Beskattningen sker fr.o.m. 1992 års taxering i stället i inkomstslaget näringsverksamhet (en undantagsregel finns i punkt 22 av övergångsbestämmelserna). För enskilda näringsidkare gäller motsvarande i fråga om andelar i kooperativa föreningar. Mot bakgrund av den nya bestämmelsen om karaktärsbyte i 3 § 1 mom. tredje stycket SIL finns det ett behov att klarlägga att skiftet av inkomstslag inte innebär att anskaffningsvärdet för tillgången ändras. Utgångspunkten för en framtida vinstberäkning – liksom för beräkningen av kapitalunderlaget enligt lagen om skatteutjämningsreserv – är således den en gång erlagda köpeskillingen.

## punkt 24

Vid reavinstbeskattning tillämpas för närvarande den s.k. första kronans princip. Den innebär att skattskyldigheten inträder först när köpeskillingen betalas eller blir tillgänglig för lyftning. I punkt 4 a av anvisningarna till 41 § KL finns undantag från denna princip för vissa fall då den skattskyldige flyttar från Sverige. Enligt anvisningspunkten skall i dessa fall skattskyldigheten inträda vid tidpunkten för avyttringen. Enligt punkterna 2 och 3 i övergångsbestämmelserna till SIL skall första kronans princip övergångsvis gälla om avyttringen skett före utgången av år 1990. Här anges därför att de upprädda bestämmelserna i anvisningspunkten 4 a till 41 § KL fortfarande skall gälla vid sådana avyttringar som avses i dessa övergångsbestämmelser till SIL.

## punkt 25

Den nya obligatoriska årsskiftesregeln i punkt 4 av anvisningarna till 41 § skall tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Bestämmelsen innebär bl.a. att en intäkt som uppburits i början av år 1991 och som avser 1990 inte skall beskattas vid 1992 års taxering. Eftersom den skattskyldige vid 1991 års taxering – enligt då gällande regler – inte behövde redovisa en intäkt av detta slag skulle denna helt undgå beskattning. Övergångsbestämmelsen – som också gäller utgifter kring årsskiftet 1990–1991 – innebär i detta fall att inkomsten blir beskattad vid 1992 års taxering utan hinder av de nya reglerna. Övergångsbestämmelsen har utformats i enlighet med vad *lagrådet* föreslagit.

## punkt 26

Äldre bestämmelser om skattefrihet för viss del av avgångsbidrag och avgångsersättningar tillämpas om anställningen har upphört före ikraftträdandet.

## punkt 27

Övergångsregeln innebär att kostnadsersättningar som utbetalas efter den 1 januari 1991 men som avser tid dessförinnan också är skattefria.

## punkt 28

De nya reglerna om beskattning av avtalsgruppsjukpenning (AGS) tillämpas inte om försäkringsfallet har inträffat före ikraftträdandet.

## punkt 29

Regler om avtrappning av det särskilda grundavdraget för folkpensionärer mot inkomst av passiv näringsverksamhet, inkomst av kapital och förmögenhet för taxeringsåren 1992 och 1993 har tagits in i denna punkt.

## punkt 30

Punkten innehåller en övergångsregel avseende tidigare meddelade övergångsbestämmelser till föreskrifter i lagen.

### *1 § 1 mom.*

Momentet motsvarar – med en redaktionell ändring – nuvarande 1 § första stycket.

### *1 § 2 mom.*

I momentet klargörs att fysiska personer och dödsbon skall betala statlig inkomstskatt dels för förvärvsinkomst, dels för kapitalinkomst.

### *1 § 3 mom.*

I momentet anges att andra juridiska personer än dödsbon skall betala statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet.

### *1 § 4 och 5 mom.*

Momenten motsvarar nuvarande 1 § andra och tredje styckena.

### *2 § 1 mom.*

*Första stycket* har utökats med de hänvisningar som nu finns i 3 § första stycket. I förhållande till lagrådsremissen har hänvisningarna begränsats något genom att hänvisning nu inte görs till 17 § och vissa upphävida lagrum.

Nuvarande andra stycket har utgått eftersom vinstdelningsskatten skall upphöra.

*Andra stycket* motsvarar nuvarande 3 § andra stycket.

*Fjärde–åttonde styckena* innehåller bestämmelser som ersätter och kompletterar de bestämmelser i KL vartill hänvisning sker i första och andra styckena. Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna i fjärde–åttonde styckena endast gäller för juridiska personer utom dödsbon.

I *fjärde stycket* behandlas frågan om beskattningsår för juridiska personer utom dödsbon. Bestämmelserna innebär ingen ändring i sak. Tidigare reglerades frågan enbart genom hänvisning till 3 § KL. Eftersom fysiska personer och dödsbon fortsättningsvis inte skall få tillämpa brutet räkenskapsår utan dispens behövs ett särskilt stadgande i SIL. Huvudregeln i första meningen – att beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret – gäller för juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen. Resten av stycket är tillämpligt för juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga – huvudsakligen stiftelser och föreningar som inte driver näringsverksamhet.

I *femte stycket* anges att all inkomst hänförs till en enda förvärvskälla. Av 1 § 3 mom. följer att denna förvärvskälla är hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet.

Genom bestämmelsen i *sjätte stycket* hänförs i fråga om juridiska personer löpande kapitalavkastning, reavinst och skattepliktig lotterivinst till intäkt av näringsverksamhet. Det är här fråga om intäkter som för fysiska personer och dödsbon är hänförliga till inkomst av kapital.

Bestämmelserna i *sjunde stycket* utgör en motsvarighet på kostnadssidan

till bestämmelserna i sjätte stycket.

I *åttonde stycket* – som är ändrat i förhållande till lagrådsremissen – hänvisas i fråga om beräkning av reavinst eller reaförlust vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt i s.k. äkta bostadsrättsförening o.d. till vissa moment i 25 och 26 §§.

I lagrådsremissen hade i ett nionde stycket tagits in en bestämmelse om att punkterna 3-5 av anvisningarna till 21 § Kl. inte tillämpas. Denna bestämmelse har nu utgått.

2 § 2 mom.

Ändringarna i momentet föranleds av sammanföringen av inkomstlagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet till näringsverksamhet.

2 § 3 mom.

Av *första stycket* framgår att kretsen av moderföretag som med skattemässig verkan kan ge och ta emot koncernbidrag har utvidgats med sparbanker. Vidare skall koncernbidrag kunna ges och tas i de fall dotterföretaget är en ekonomisk förening under förutsättning att minst 90 % av insatskapitalet innehåller av moderföretaget (jfr kommentaren till nya fjärde stycket). Vid denna beräkning bortses från eventuella förlagsinsatser enligt 5 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (jfr avsnitt 8.9).

Villkoret i första stycket a har omformulerats. Nu anges explicit vilka kategorier av företag som är uteslutna från möjligheten att ge eller ta emot koncernbidrag.

Syftet med reglerna i *nuvarande tredje stycket* är att ägaren av ett fastighetsförvaltande fåmansaktiebolag inte skall kunna kringgå begränsningarna i löneuttag från fastighetsförvaltande bolag genom att i form av koncernbidrag slussa ett överskott från fastighetsförvaltningen till ett rörelsedrivande bolag och därefter ta ut överskottet som avdragsgill lön. I det nya systemet blir de skattemässiga effekterna av uttag genom lön resp. utdelning i stort sett likvärdiga. Spärregeln behövs därför inte längre.

Bestämmelsen i *nuvarande femte stycket* behövs inte eftersom beskattning alltid sker i inkomstlaget näringsverksamhet. Särregeln i *nuvarande sjätte stycket* är också obehövlig eftersom rederirörelse m.m. inte längre särbehandlas.

Enligt en särskild skatteflyktsregel i 2 § 12 mom. (nuvarande 3 § tredje stycket) skall s. k. Luxemburgbolag "enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening". Bestämmelsen avser utländska företag (bolag eller annan juridisk person) som väsentligen förvaltar eller driver handel med värdepapper etc. under förutsättning att den verkliga ledningen utövas här och att företaget ägs – direkt eller indirekt – huvudsakligen av svenska fysiska personer. I det *nya fjärde stycket* anges att sådana företag inte omfattas av koncernbidragsreglerna.

Övriga ändringar i momentet är redaktionella.

I *första stycket* anges de typer av fusioner för vilka kontinuitetsreglerna gäller. Undantag görs för närvarande för företag som bedriver handel med fastigheter eller penningrörelse. Att dessa företag undantagits hänger främst samman med att tillgångarna i sådana företag kan skifta skattemässig karaktär genom fusionen. I det nya systemet gäller – med vissa mindre undantag – samma skatteregler för omsättnings- och anläggningstillgångar. Undantagsregeln har därför slopats.

Ändringarna i *fjärde och sjunde styckena* är av redaktionellt slag.

Slopandet av det *nuvarande åttonde stycket* föranleds av att vinstdelningskatten upphör.

*Åttonde stycket*, som är nytt i förhållande till lagrådsremissen, utgör en motsvarighet till nuvarande bestämmelser i 10 § FAL. Bestämmelserna omfattar till skillnad mot vad som gäller nu även underskott (realförlust) vid avyttringar av kapitalplaceringsaktier m.m.

Bestämmelsen i *nionde stycket* är ny (jfr avsnitt 8.7.4). Den innebär att avdrag inte medges vid en överlåtelse av fastigheter, aktier m.m. inom en grupp av företag i intressegemenskap (som detta begrepp för närvarande är definierat i KL) som sker med förlust. I stället tar det övertagande företaget över ingångsvärde, avskrivningsplan m. m.

Bestämmelsen i *tionde stycket* innebär att man vid beskattningen bortser från en koncernintern avyttring av sådana aktier eller andelar som innehas av organisatoriska skäl. Undantag har hittills gjorts för aktier och andelar i fastighets- och kapitalförvaltande företag. I det nya systemet bortfaller behovet av detta undantag. I övrigt har regleringen behållits. Att beskattningen sker i näringsverksamheten innebär bl. a. att avdrag medges endast för verkliga förluster. Har det ifrågakvarande företaget i något skede tömpts på vinstmedel kan alltså en förlustberäkning som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras. Uttrycket "utländskt bolag" har ersatts med "utländsk juridisk person" på grund av den tidigare införda definitionen av utländsk juridisk person i 16 § 2 mom. (prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1040). Hänvisningen till bestämmelserna i 35 § 3 mom. *åttonde stycket* KL har tagits bort som en anpassning till de slopade bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser. Övriga ändringar är av redaktionell karaktär.

Bestämmelsen i *elfte stycket* (nuvarande tionde), som ändrats i förhållande till lagrådsremissen, har anpassats till den generella uttagsbestämmelsen i punkt 1 *fjärde stycket* av anvisningarna till 22 § KL. Av undantagsregeln i nämnda anvisningspunkt torde följa att uttagsbeskattning i allmänhet inte skall ske vid fusion. Bestämmelsen i *elfte stycket* säkerställer att uttagsbeskattning inte i något fall sker vid sådan fusion som avses i första stycket.

Bestämmelsen i *nuvarande elfte stycket*, som innebär kontinuitet i beskattningen i de fall då reavinstbeskattad egendom delas ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen, föreslogs slopad i lagrådsremissen. Som *lagrådet* påpekat finns också i det nya systemet behov av en sådan bestämmelse då utdelning sker till en mottagare som inte är skattskyldig för utdelning och utdelningen inte utlöser uttagsbeskattning hos det ut-

delande företaget. En sådan bestämmelse har tagits in i *tolfte stycket*. Bestämmelsen avser även icke reavinstbeskattad egendom, t.ex. lager och inventarier. Av allmänna principer följer att en viss beskattning av det utdelande bolaget kan ske även i sådana fall. Om utdelningen utgörs av varulager skall således det utdelande företaget ta upp det bokförda värdet som skattepliktig intäkt medan mottagaren å andra sidan får avdrag med samma belopp. I fråga om inventarier och liknande tillgångar minskas avskrivningsunderlaget hos det utdelande företaget med det skattemässiga restvärdet.

#### 2 § 5 mom.

Enligt de nuvarande bestämmelserna i momentet får förlust eller underskott som uppkommit före eller i samband med vissa överlåtelser inte avräknas från inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelser. En motsvarande bestämmelse om förlustavdrag finns i nuvarande 3 § femte stycket FAL. Den ändringen har gjorts att ordet förlust tagits bort. Detta innebär ingen ändring i sak i det nya systemet.

Uppkommer underskott i en förvärvskälla medges i det nya systemet avdrag för underskottet från intäkterna i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Som bestämmelserna i momentet är utformade hindrar de – om rekvisiten för deras tillämpning föreligger – även att ett underskott förs vidare till det följande beskattningsåret. Någon särskild motsvarighet till bestämmelsen i 3 § femte stycket FAL behövs därför inte.

Bestämmelsen i *nuvarande fjärde stycket* har förlorat sin aktualitet och har därför slopats.

#### 2 § 6 mom.

Bestämmelsen reglerar liksom hittills försäkringsföretagens beskattning. Den term som hittills använts – försäkringsanstalt – har i momentet genomgående bytts ut mot försäkringsföretag.

I det nya fjärde stycket görs en hänvisning till den nya lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Av den första meningen i det nya stycket framgår att nettointäkt av sådan kapital- och fastighetsförvaltning som avses i tredje stycket, dvs. nettointäkt *med undantag* av den del som belöper på P-försäkring och den kollektivavtalade avgångsbidragsförsäkringen skall beräknas enligt reglerna för näringsverksamhet i SIL.

Förslaget innebär att den hittillsvarande schabloniserade beskattningen av K-försäkringskapitalet upphör, varför behov saknas av nuvarande fjärde – tionde styckena. För att uppnå likformighet mellan K- och P-försäkringar slopas spärregeln i nuvarande fjärde stycket.

Sammanfattningsvis innebär ändringarna i 2 § 6 mom. SIL följande.

I första stycket – oförändrat i sak – definieras *livförsäkringsföretag* och *skadeförsäkringsföretag*. I andra stycket – oförändrat – behandlas *understödsföreningar*. I tredje stycket – oförändrat i sak – anges vilken del av ett inländskt livförsäkringsföretags kapital- och fastighetsförvaltning som skall beskattas enligt bestämmelserna i momentet. I det nya fjärde stycket hänvisas till övriga bestämmelser för beskattning av K-försäkringskapitalets av-

kastning och till den nya lagen om avkastningsskatt.

Livförsäkringskapitalet kommer således enligt förslaget att beskattas på följande sätt. Kapitalets avkastning beräknas som på samma sätt för de två typerna av livförsäkring enligt reglerna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet. En hänvisning till dessa regler görs nämligen i det nya fjärde stycket för "P-försäkringskapitalets" del, medan "K-försäkringskapitalet" ligger kvar i SIL och alltså följer tillämpliga bestämmelser i den lagen och andra bestämmelser till vilka SIL kan hänvisa. Den viktigaste omständigheten torde vara att ingen del av livförsäkringskapitalets avkastning kan ligga till grund för avsättning till surv, eftersom livförsäkringsföretag är undantagna från tillämpning av den särskilda lagen om surv. Den skattesats som anges i SIL tillämpas sålunda för det kapital som "ligger kvar" i SIL, dvs. K-försäkring, medan de skattesatser som anges i avkastningsskattelagen tillämpas för det kapital som beskattas enligt den lagen.

Ändringen i femte stycket (nuvarande elfte) föranleds utöver redaktionella ändringar av slopad avdragsrätt för avsättning till vissa fonder. Till dessa fonder hör för närvarande regleringsfonden för trafikförsäkring och utjämningsfonderna. De ändringar som gjorts i *sjätte stycket* (nuvarande tolfte stycket) föranleds av att avdragsrätten för avsättningar till dessa fonder slopas (jfr avsnitt 8.8.3). Den slopade avdragsrätten föranleder också att *nuvarande trettonde, fjortonde, femtonde, artonde och nittonde styckena* kan tas bort och att ändringar får göras i *nuvarande tjugonde stycket*. Särskild reservfond för ömsesidig försäkringsanstalt för husdjursförsäkring förekommer inte längre. Bestämmelsen om denna i nuvarande tjugonde stycket har därför slopats.

#### 2 § 7 mom.

Ändringen i *andra stycket* föranleds av att begreppet annan fastighet inte längre ligger till grund för beskattningen. Bestämmelserna i *fjärde stycket* om att inkomsten får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder utgår eftersom sådan beräkning alltid skall ske i näringsverksamhet.

I *sista stycket* har funnits hänvisningar till olika lagrumms bestämmelser för schablonbeskattade en- och tvåfamiljsfastigheter. Hänvisningen till punkt 10 av anvisningarna till 24 § KL, som behandlar övergång till bokföringsmässiga grunder utgår. Hänvisningen till punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 § är obehövlig eftersom den bestämmelsen ersätts av bestämmelserna i 25 § 4 mom. De materiella bestämmelser som avses med hänvisningen till anvisningspunkter till 41 a § KL tas in i momentet.

#### 2 § 8 mom.

I *andra stycket* har kravet på att huvudsakliga verksamheten skall avse rörelse slopats med hänsyn till hopslagningen av inkomstlagen och det förhållandet att kapitalassociationer inte torde kunna uppträda som ekonomiska föreningar. Av 1 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar framgår att det måste vara fråga om en affärsmässigt organiserad verksamhet i vilken medlemmarna skall vara aktiva på visst sätt för att en ekonomisk förening skall anses föreligga. Föreningens huvudsakliga verksamhet skall där-

för inte kunna vara någon annan än näringsverksamhet.

De justeringar som gjorts i *tredje och fjärde styckena* föranleds av att föreningens hela verksamhet beskattas i en förvärvskälla.

Enligt *åttonde stycket* har Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag (SBAB) rätt till avdrag för avsättning till reservfond upp till en viss nivå. En likartad regel finns för hypoteksföreningarna. Dessa bestämmelser får omprövas längre fram i samband med att ställning tas till bl.a. frågan om de ifrågakvarande inrättningarna skall omfattas av survlagstiftningen (jfr avsnitt 8.8).

#### 2 § 9 mom.

I det nya systemet finns för aktiebolag och ekonomiska föreningar bara ett inkomstslag. *Andra stycket* har ändrats med hänsyn härtill. Ändringar av samma karaktär har gjorts i *tredje och fjärde styckena*. I tredje stycket har vidare en hänvisning till en redan upphävd bestämmelse tagits bort. Med hänsyn till att fåmansföretagsreglerna flyttats har hänvisningarna i tredje, sjätte och sjunde styckena ändrats.

#### 2 § 10 mom.

I momentet har de nya bestämmelserna om beskattning av investmentföretag och aktiefonder tagits in (jfr avsnitt 8.8.1).

Att reavinst på aktier och andra reavinstbeskattade värdepapper inte är skattepliktig och reaförlust inte avdragsgill anges i *första stycket* punkt 1. Genom hänvisningen till 27 § 1 mom. anges vilka slags värdepapper som avses (jfr avsnitt 6.5.5 och specialmotiveringen till 27 § 1 mom.).

Med värdet i första stycket punkt 2 vid beskattningsårets ingång av sådan egendom som avses i punkt 1 förstås marknadsvärdet. I fråga om marknadsnoterade aktier etc. föreligger ingen svårighet att fastställa detta. Beträffande andra sådana värdepapper får värdet uppskattas. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader skall intäkten jämkas med hänsyn härtill.

Avdragsrätten för utdelning begränsas inte till mottagen utdelning. Begränsningen innebär endast att utdelningsavdraget inte får föranleda att skattemässigt underskott uppkommer eller ökar.

I *andra stycket* har definitionen av investmentföretag tagits in. Till skillnad från nuvarande definition i 7 § 8 mom. tredje stycket ingår investmentföretag inte i gruppen förvaltningsföretag. Kravet på att aktierna eller andelarna ägs av ett stort antal fysiska personer utesluter enligt praxis inte juridiska personer i ägarkretsen (se avsnitt 8.8.1). Definitionen har utformats i enlighet med detta.

Att de nya reglerna om inkomstberäkningen för investmentföretag gäller för alla aktiefonder anges i *tredje stycket*. Med aktiefonder förstås inte bara sådana fonder på vilka aktiefondslagen (1974:931) i sin helhet är tillämplig utan även allemansfonder enligt lagen (1983:890) om allemanssparande, aktiesparfonder enligt lagen (1978:428) om aktiesparfonder och försäkringspremiefonder enligt lagen (1989:1079) om livförsäkringar med aktiefondsanknytning.



## 2 § 12 mom.

Bestämmelserna i nuvarande 3 § tredje stycket har flyttats till momentet.

## 2 § 13 mom.

I detta moment har införts bestämmelser om beskattningen av fåmansföretag i vissa fall. Bestämmelserna har på *lagrådets* inrådan preciserats jämfört med *lagrådsremissen*.

I *första stycket* anges att fåmansföretag inte har avdragsrätt för kostnader för anskaffande av egendom, ersättning för lokal eller nedskrivning av lånefordran när motsvarande belopp beskattas som intäkt av tjänst enligt punkt 14 första, andra, femte eller sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Beträffande ersättning för lokal har företaget dock alltid rätt till avdrag för belopp som motsvarar marknadsmässig hyresersättning.

Av *andra stycket* framgår att företaget vid delägares eller närståendes förvärv av egendom från företaget till ett pris som understiger marknadsvärdet – utom i de fall när beskattning skett enligt punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL vid företagets förvärv av egendomen i fråga – skall beskattas för skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet. På samma sätt sker uttagsbeskattning när företaget gett företagsledare eller närstående person lån till fördelaktig ränta.

*Tredje stycket* innehåller bestämmelsen om fåmansföretags rätt till avdrag för tantiem, vilken tidigare var införd i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL.

## 2 § 14 mom.

Av *första stycket* framgår att för juridiska personer utom dödsbon får förlust vid avyttring av aktier, andelar och andra finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. dras av endast mot vinst vid avyttring av egendom av samma slag. Uppkommer underskott får detta dras av vid beräkningen av det samlade resultatet av avyttringar av det aktuella slaget närmast följande beskattningsår.

I *andra stycket* görs undantag från begränsningsregeln för tillgångar beträffande vilka innehavet betingats av verksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller närstående företag. Stycket har utformats med utgångspunkt i reglerna om skattefrihet för aktieutdelning i 7 § 8 mom. tredje stycket.

## 2 § 15 mom.

I momentet har tagits in en motsvarighet till de regler om spärr mot förlustavdrag vid ägarskifte i fåmansföretag som finns i nuvarande 8 § FAL. Spärren innebär att ett underskott inte får föras vidare till det följande beskattningsåret. Bedömningen av om ett ägarskifte ägt rum görs med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret och ingången av det närmast föregående beskattningsåret.

Momentet innehåller motsvarigheter till de regler om spärr mot förlustavdrag som finns i nuvarande 9 § FAL. Med den nya utformningen innebär reglerna att avdrag för underskott inte får göras i en spärrsituation.

### 3 § 1 mom.

I momentet ges en allmänt hållen avgränsning av inkomstslaget kapital samt vissa exempel på de vanligaste inkomsterna. I första meningen anges att till intäkt av kapital hänförs, förutom avkastning och vinster, även andra intäkter av egendom, alla i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet (jfr specialmotiveringen till 21 § KL). Med andra intäkter avses i första hand sådana som nu enligt 35 § 1 mom. 1 KL beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Exempel härpå är behållen handpenning då köpeavtal hävts (RÅ 1958 ref 33) och intäkt som utlånaren erhåller i samband med s.k. blankningsaffärer. Ytterligare kan nämnas att detta kan gälla intäkter som har samband med såväl egendom som innehas som sådan som tidigare innehafts. Exempel på det senare är om den som avyttrat egendom senare skulle bli berättigad till ytterligare ersättning. Däremot avses inte intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete, som vid hobbyverksamhet. Överskott i hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget tjänst (jfr avsnitt 5.2).

Även om uttrycket egendom som används i lagtexten närmast för tanken till tillgångar så omfattar inkomstslaget på det sätt som närmare framgår av de särskilda bestämmelserna om detta även vissa förpliktelser – nämligen sådana som uppkommit vid utfärdande av optioner och vid ingående av terminsavtal. Däremot avses med avyttring av förpliktelser inte överlåtelse av skuld eller amortering på skuld (jfr avsnitt 6.7.1).

I 21 § KL anges vad som avses med näringsverksamhet och i 22 § KL vilka intäkter i enskild näringsverksamhet som skall tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Annan avkastning av egendom än som där anges, tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Det gäller t.ex. avyttring av aktier och fastigheter. Det gäller även löpande avkastning av t.ex. aktier som inte är omsättningstillgångar i näringsverksamheten.

I *andra stycket* tas in en erinran om att utdelning från fåmansföretag och vinst vid försäljning av aktier i sådana företag i viss utsträckning skall beskattas som inkomst av tjänst enligt vad som närmare anges i 12 mom.

*Tredje stycket* som saknade motsvarighet i lagrådsremissen innehåller regler för det fallet att tillgångar förs över till näringsverksamhet. En sådan överföring innebär enligt de generella reglerna för näringsverksamhet att tillgångarna anses anskaffade till marknadsvärdet vid tidpunkten för överföringen. Genom bestämmelserna i tredje stycket föranleder en överföring till marknadsvärdena en vinstbeskattning som om tillgångarna vid övergången avyttrats till dessa värden. Om den skattskyldige begär det sker dock inte någon sådan avskattning men i det fallet går tillgångarna in i näringsverksamheten med sina ursprungliga anskaffningsvärden.

I detta moment tas i *första stycket* in grundläggande regler om avdrag i inkomstslaget kapital. Dessa innebär att avdrag får göras för omkostnader för intäkternas förvärvande, för reaförluster, som inte avser lös egendom för personligt bruk (jfr 30 §), samt för ränteutgifter även om de inte utgör sådana omkostnader. Av 4 mom. framgår att tomträttsavgäld och vissa andra ränteliknande utgifter skall jämföras med ränta. Bostadsräntor och tomträttsavgälder kan i allmänhet inte ses som omkostnader för förvärvande av någon skattepliktig intäkt, eftersom nyttjandet av egen bostad inte skall tas upp som intäkt, men skall ändå få dras av i inkomstslaget kapital.

I *andra stycket* finns regler om begränsad avdragsrätt för ränteutgifter.

Ränteutgifter får alltid dras av till fulla värdet mot ränteintäkter. I 3 § 4 mom. anges bl.a. att med ränteutgift jämföras tomträttsavgäld, utgift för förtida inlösen av lån och avdrag på grund av räntefördelning. Reaförluster på marknadsnoterade fordringar utställda i svenska kronor skall också behandlas som ränteutgifter (29 § 2 mom. SIL).

Av 29 § 2 mom. framgår dessutom att med ränteintäkt jämföras reavinst på marknadsnoterade svenska skuldebrev. Däremot räknas inte avkastning på sådana finansiella instrument som skall beskattas som aktierna till sådan ränta mot vilken ränteutgifter alltid får kvittas till 100 %. Det gäller t.ex. ränta på konvertibla skuldebrev och vinstandelslån (jfr avsnitt 6.5.5).

Om ränteutgifterna är större än ränteintäkterna får skillnaden dras av utan begränsningar upp till ett belopp av 100 000 kr. För skattskyldiga under 18 år är gränsen 10 000 kr. Samma gräns gäller vid inkomstberäkningen i ett handelsbolagsbeskattat dödsbo. Ränteutgifter som skjuter över beloppsgränsen är avdragsgilla till 70 %. Genom en hänvisning till tredje stycket och 4 mom. anges att det gäller högre gränser för full avdragsrätt för delägare i fåmansföretag resp. näringsidkare som skall göra s.k. räntefördelning.

I *tredje stycket* finns bestämmelser som ger delägare i fåmansföretag ökat utrymme för fullt ränteavdrag. Efter förslag av *lagrådet* har bestämmelsen flyttats från 12 mom. och kompletterats med en hänvisning till 24 § 1 mom.

I *fjärde stycket* finns huvudregeln om begränsning av avdragsrätten för reaförluster till 70 % av förlusten. Här anges också att undantag från avdragsbegränsningen finns i 27 § 5 mom. och 29 § 2 mom. Det gäller aktier m.m. resp. fordringar m.m. utställda i svenska kronor – om de är marknadsnoterade.

I *femte stycket* har tagits in en motsvarighet till den nuvarande bestämmelsen i 39 § 1 mom. *andra stycket* KL att förvaltningskostnader bara får dras av i den mån de överstiger 1 000 kr.

*Sjätte stycket* innehåller en motsvarighet till nuvarande bestämmelser i punkt 5 av anvisningarna till 36 § KL att avdrag inte medges för inköp av lottsedel eller annan insats i lotteri.

Momentet har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter. I *lagrådsremissen* saknas dock motsvarighet till beloppsgränsen 10 000 kr. för handelsbolagsbeskattade dödsbon.

I detta moment finns nya regler om beskattning av intäkter av bl. a. uthyrning av privatbostäder samt andrahandsupplåtelse av hyreslägenheter. Reglerna behandlas närmare i den allmänna motiveringen (avsnitt 7.6). Utöver vad som anförs där kan följande nämnas.

Inledningsvis anges att det egna brukandet av privatbostadsfastighet och privatbostad, vari inräknas även närståendes brukande, inte skall föranleda någon inkomstbeskattning. Däremot skall intäkt av uthyrning eller annan upplåtelse beskattas som intäkt av kapital. Detta gäller även intäkter av avyttring av alster eller naturtillgångar från fastigheten, som t. ex. trädgårdsprodukter eller avverkad skog. Även uthyrning av privatbostad som är belägen i utlandet faller in här.

I detta sammanhang bör nämnas att utländsk fysisk person, som inte är bosatt här i riket, är skattskyldig för inkomst av här belägen privatbostadsfastighet eller privatbostad. Detta framgår av 6 § 1 mom. SIL.

Av tredje stycket framgår att avdrag medges från sådan intäkt som nämns i andra stycket. Regeln är utformad så att ett 4 000-kronorsavdrag medges från intäkt som härrör från avyttring av alster eller naturtillgångar från fastighet. Från upplåtelseintäkter medges därutöver avdrag med 20 % av hyresintäkten i fråga om ägt småhus och i övriga fall med den hyra eller avgift som uthyraren haft för det upplåtna utrymmet.

Lagrådet har härvid föreslagit uttryckssättet att avdraget skall medges "för varje fastighet, bostad eller lägenhet". För att klargöra att avdraget endast belöper per ägd en- och tvåfamiljsfastighet eller innehavd bostadsrätts- eller hyreslägenhet bör dock i stället anges "för varje *privatbostadsfastighet, privatbostad eller hyreslägenhet*".

Nämnda avdragsmöjlighet bör inte finnas när intäkten härrör från upplåtarens eller närståendes arbets- eller uppdragsgivare. I sådant fall bör, som *lagrådet* föreslagit, avdrag kunna medges i samma utsträckning som gäller i fråga om fåmansföretag till vilka hänvisas i *fjärde stycket*, dvs. avdrag medges med skäligt belopp.

Den del av uthyrarens avgift till bostadsförening eller bostadsaktiebolag, som belöper på det som uthyrts och som inte är att anse som kapitaltillskott, föreslås förbli avdragsgill. Definitionen av vad som menas med kapitaltillskott har överförts till bestämmelsen från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 39 § KL.

I momentet har vidare samlats den nuvarande bestämmelsen i punkt 9 andra stycket av anvisningarna till 25 § KL om avdrag för ränteutgift när en fastighet eller bostadsrättslägenhet övergår från att redovisas i inkomstslaget näringsfastighet till att beskattas enligt reglerna för privatbostad. Vidare har tillagts en bestämmelse av motsvarande slag beträffande inkomstränta.

*Lagrådet* har föreslagit vissa redaktionella ändringar i momentet, vilka bör genomföras.

Vidare har bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 41 a § KL om beskattning av utdelning och kapitalavkastning från samfällighet överförts hit.

*Sjätte stycket* som fått en annorlunda utformning än i lagrådsremissen så-

kerställer att utgifter och intäkter inte dras av två gånger eller lämnas obeskattade då egendom som tidigare ingått i näringsverksamhet på grund av ändrade förhållanden i stället utgör privatbostadsfastighet eller privatbostad. *Lagrådet* har framhållit att tillämpligheten av bestämmelsen i remissen torde förutsätta att redovisningen av näringsverksamheten upphört vid beskattningsårets ingång. I annat fall torde enligt lagrådet föregående års utgående fordran eller skuld återkomma som ingående poster i näringsverksamheten för beskattningsåret. I och med att t.ex. en fastighet övergår till privatbostadsfastighet skall emellertid inte längre i skattechänscende hänsyn tas till balansposter som är hänförliga till fastigheten. En regel av det aktuella slaget behövs därför även för t.ex. det fallet att en mangårdsbyggnad med tillhörande tomt på en jordbruksfastighet ändrar karaktär till privatbostad (jfr punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 24 § KL).

### 3 § 4 mom.

Momentets *första stycke* motsvarar nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 39 § KL.

I *andra stycket* har tagits in bestämmelser om avdrag för s.k. räntefördelning (jfr avsnitt 8.10.2). Sådan fördelning jämställs med ränta. För de fall en enskild näringsidkare eller delägare i handelsbolag skall göra avdrag för räntefördelning finns särskilda bestämmelser i stycket om förhöjd gräns för full avdragsrätt för ränteutgifter. De beloppsgränser som regleras i 3 § 2 mom. andra stycket skall höjas med ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid beskattningsårets ingång multiplicerad med reduceringen av fastighetsvärden m.m. enligt 6 § andra stycket lagen om skatteutjämningsreserv resp. punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. Detta motsvarar den del av räntefördelningen som belöper på reduceringen. Reduceringen enligt survreglerna görs med 30 %. Motsvarande reduktion sker för delägare i handelsbolag vid räntefördelning. Delägare i handelsbolag som är berättigade till avdrag för räntefördelning får en höjning av avdragsgränsen som svarar mot hans "andel" i reduceringen. Höjningen av avdragsgränsen kan aldrig överstiga räntefördelningsbeloppet, dvs. avdraget i kapital resp. intäkten i näringsverksamhet.

I *tredje stycket* anges att kostnad vid förtida inlösen av lån är avdragsgill som ränta. Detta innebär inte att expeditionsavgifter o.d. blir avdragsgilla som ränta. Endast den ersättning som långivaren betingar sig som direkt kompensation för uteblivna kommande ränteintäkter är avdragsgill. Det anges vidare att tomträttsavgäld skall behandlas som en ränteutgift. Detta överensstämmer med gällande rätt. I stycket anges också att ränta som förmånsbeskattas enligt punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL skall vara avdragsgill som ränteutgift (jfr avsnitt 5.3.2.1).

### 3 § 5 mom.

I *första stycket* anges att reglerna om kontantprincipen vid tjänst skall tillämpas också i fråga om inkomst av kapital. Till stycket har också förts en svarighet till den nuvarande regeln i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 41 §. Enligt denna bestämmelse gäller att räntor som gottskrivs bankkon-

ton per den 31 december anses som tillgängliga för lyftning denna dag.

Prop. 1989/90:110

I *andra stycket* anges att bestämmelserna i 9 mom. om förvärv av rätt till utdelning också skall tillämpas vid förvärv av rätt till ränta.

*3 § 6 mom.*

Momentets *första stycke* svarar mot nuvarande 41 § tredje stycket KL.

I *andra stycket* anges att ersättning i samband med förvärv av skuldebrev för upplupen men inte förfallen ränta (räntekompensation) inte får dras av när räntan faller ut, utan först när fordringen avyttras. Detta innebär ett avsteg från nuvarande ordning. Enhetliga regler gäller därmed för fordringar resp. aktier o.d. Efter förslag från *lagrådet* har stycket getts den utformningen att räntekompensation behandlas som en del av köpeskillingen även hos överlåtaren. Han skall alltså ta upp hela intäkten med avdrag för anskaffningsutgifter som reavinst.

*3 § 7 mom.*

Momentets *första stycke* motsvarar, med redaktionella ändringar, en första del av nuvarande punkt 2 första stycket av anvisningarna till 38 § KL.

*Andra stycket* motsvarar i huvudsak nuvarande punkt 8 av anvisningarna till 38 § KL.

*Tredje stycket* svarar, med redaktionella ändringar mot punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till samma paragraf.

*3 § 8 mom.*

Momentet motsvarar nuvarande 38 § 1 mom. andra och fjärde styckena KL.

*3 § 9 mom.*

*Första stycket* i momentet motsvarar, med redaktionella ändringar, punkt 3 första stycket av anvisningarna till nuvarande 38 § KL.

*Andra stycket* motsvarar innehållet i nuvarande 38 § 1-mom. tredje stycket KL. *Tredje och fjärde styckena* motsvarar med en redaktionell ändring punkt 3 femte och sjätte styckena av anvisningarna till nuvarande 38 § KL. De nu gällande styckena två–fyra i anvisningspunkten kan undvaras eftersom regleringen i dessa stycken täcks av bestämmelserna i första stycket.

*3 § 10 mom.*

Med undantag för sista meningen i andra stycket motsvarar momentet nuvarande punkterna 5 och 6 av anvisningarna till 38 § KL. *Sista meningen i momentet* har hämtats från punkt 5 av anvisningarna till 41 § KL.

*3 § 11 mom.*

*Första och andra styckena* i momentet motsvarar, med redaktionella ändringar, nuvarande punkt 9 av anvisningarna till 38 § KL. *Sista stycket* har hämtats från nuvarande punkt 7 av anvisningarna till 39 § KL.

Bestämmelserna i detta moment har behandlats i avsnitt 6.8.

Lagtexten har omarbetats enligt *lagrådets* förslag.

*Första stycket* innehåller bestämmelser om den del av utdelning som skall tas upp som intäkt av tjänst. Om aktier e.d. har erhållits genom arv, gåva etc. skall det anskaffningsvärde användas som den tidigare ägaren hade varit berättigad till om han hade avyttrat egendomen vid tidpunkten för överlåtelser. Efter förslag av *lagrådet* har en hänvisning gjorts till 24 § 1 mom. tredje stycket. Som *lagrådet* framhållit får t.ex. en arvtagare tillgodoräkna sig arvlåtarens ovillkorliga kapitaltillskott när anskaffningskostnaden bestäms.

I *andra stycket* finns bestämmelser om sparad utdelning. Om utrymmet för utdelning inte utnyttjas sparas det till ett senare år. Sparad utdelning skall senare år minska sådan del av utdelning eller reavinst som annars skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Minskningen skall ske även utan yrkande när sådan utdelning eller reavinst redovisas. Så länge den sparade utdelningen kvarstår läggs den till anskaffningskostnaden vid beräkning av utdelningsutrymmet, vilket kan ses som en ränteuppräknings. Denna uppräknings får, som *lagrådet* påpekat, göras med ränta på ränta.

*Tredje stycket* innehåller bestämmelser om reavinst. Innebörden är att hälften av reavinsten skall tas upp som intäkt av tjänst. Finns sparad utdelning tas hälften av den del av reavinsten som överstiger den sparade utdelningen upp som intäkt av tjänst.

I *fjärde stycket* föreskrivs att reglerna tillämpas även efter det att ett företag upphört att vara fåmansföretag, dock endast i fråga om aktier som ägdes vid övergången eller förvärvats med stöd av dessa aktier t.ex. vid fondemission.

I *femte stycket* behandlas ett undantag från tillämpningen av reglerna, nämligen det fallet att varken den skattskyldige eller någon honom närstående är verksam i företaget i betydande omfattning. En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget. Som huvudregel beaktas endast verksamhet under den senaste tioårsperioden. Efter förslag av *lagrådet* har lagtexten kompletterats så att det framgår att verksamhet under någon del av tioårsperioden avses. Bestämmelserna i momentet skall tillämpas även när arbetsinsatsen i företaget upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet, eftersom det annars kunde bli möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Tioårsperioden räk-

nas i sådant fall först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Som *lagrådet* påpekat är det en förutsättning för förlängning att det finns en kontinuitet i den meningen att den som är verksam i det senare företaget tidigare skall ha varit verksam i den skattskyldiges eget företag. Vidare skall inte mer än 10 år ha förflutit mellan den tidpunkt då verksamheten i den skattskyldiges företag upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades.

I *sjätte stycket* finns två undantagsregler. Den första gäller vid beskattning av såväl utdelning som reavinster och tar sikte på fall där uttag i form av utdelning eller reavinst inte innebär någon fördel. Så blir vanligtvis fallet om minst 30 % av avkastningen tillfaller utomstående. Det kan emellertid i vissa fall vara komplicerat att utreda hur avkastningen i form av utdelning och värdestegring fördelar sig på delägarna. Regeln har därför utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall där minst 30 % av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger. Har aktierna olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär kan bedömning bli svårare, liksom om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev e.d. utfärdats. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner. Om särskilda skäl föreligger skall undantag inte göras. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Det bör framhållas att bevisskyldigheten ligger på den skattskyldige och det ligger i sakens natur att denna blir svårare att fullgöra ju mer komplicerade förhållandena är.

Det andra undantaget avser endast beskattning av reavinster och har redan behandlats (avsnitt 6.8.1).

*Sjunde stycket* har ändrats enligt förslag av *lagrådet*. När makar och barn under 18 år erhåller tjänstebeskattad utdelning eller reavinst skall skatt beräknas enligt den skattesats som skulle ha gällt om inkomsten tillfallit den person i familjekretsen som är eller har varit kvalificerat verksam i företaget och har den högsta beskattningsbara inkomsten.

I *åttonde stycket* ges regler av innebörd att företag inom en koncern ses som en enhet.

Av *nionde stycket* framgår att definitionen av fåmansföretag i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL skall användas också vid tillämpningen av detta moment. En viss utvidgning av tillämpningsområdet skall dock göras på det sättet att delägare som själva eller genom närstående är eller har varit verksamma i företaget i betydande omfattning betraktas som en ägare. Syftet är företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, skall behandlas som fåmansföretag.

I *tionde stycket* anges att samtliga finansiella instrument som avses i 27 § skall likställas med aktier och andelar. Efter förslag av *lagrådet* har stycket flyttats och kompletterats så att det klart framgår att bestämmelserna i detta



moment täcker också de undantagsfall då företaget inte är ett aktiebolag utan en ekonomisk förening. Prop. 1989/90:110

*3 § 13 mom.*

I första stycket föreskrivs att avdrag får göras enligt reglerna om reaförlust för kvarstående underskott när en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet upphör. Avdraget får fördelas på taxeringen året efter det år då förvärvskällan taxerades för sista gången och de två därpå följande taxeringarna.

En förvärvskälla har inte upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar. Att avdraget skall ske enligt reglerna för reaförlust innebär att endast 70 % av underskottet får dras av. Det innebär också att förlusten måste vara definitiv och verklig. För att så skall vara fallet krävs att alla tillgångarna i förvärvskällan avyttrats till marknadsmässiga priser eller att uttagsbeskattning skett. Avdragsrätt föreligger således inte om tillgångar överförts från en förvärvskälla i enskilt bedriven näringsverksamhet till ett aktiebolag till bokföringsmässiga värden som understiger marknadsvärdet utan uttagsbeskattning. För att innebörden av hänvisningen till reavinstreglerna skall framgå tydligt har en ny mening fogats till stycket i dess lydelse enligt lagrådsremissen.

Av andra stycket framgår att rätt till avdrag inte föreligger i fråga om verksamhet utomlands eller när en förvärvskälla upphör för en delägare i ett handelsbolag genom att andelen överläts. För delägare i handelsbolag innebär denna bestämmelse att eftersom underskottet inte är avdragsgillt skall omkostnadsbeloppet inte heller reduceras vid beräkning av reavinsten vid avyttring av andelen (jfr 28 §).

Tredje stycket – som är ändrat i förhållande till lagrådsremissen – innehåller spärregler för obeståndssituationer.

*3 § 14 mom.*

Momentets första stycke motsvarar nuvarande 37 och 40 §§ KL. I andra stycket anges att skattereduktion medges enligt 2 § 4 mom. UBL för underskott i inkomstslaget kapital. I den senare paragrafen föreskrivs att skattereduktion medges med 30 % av underskottet.

*4 §*

Nuvarande första stycket utgår eftersom avdrag för underskott skall ske i samma förvärvskälla påföljande år. Nuvarande andra stycket upphör eftersom vinstdelningsskatten upphävs. Nuvarande fjärde stycket utgår som en följd av upphävandet av första stycket.

*4 a §*

Paragrafen upphävs eftersom lagen om förlustavdrag upphävs.

Ändringarna föränleds av den nya indelningen i inkomstslag och att begreppet taxerad förvärvsinkomst införs.

6 § 1 mom.

Till första stycket a har från 53 § 1 mom. KL förts regler om skattskyldighet för utomlands bosatta fysiska personer. Bestämmelserna har anpassats till den nya kapitalbeskattningen. Jämfört med lagrådsremissen har tillägg gjorts i första stycket a beträffande inkomster för inskränkt skattskyldiga. Ett tillägg avser löpande inkomster av privatbostadsfastigheter och privatbostäder. Avyttringar av näringsfastigheter omfattas också av skattskyldigheten. Uppräkningen av värdepapper m.m. som omfattas av den s.k. tioårsregeln har utvidgats till att omfatta även konvertibla vinstandelsbevis samt optioner och terminer som avser egendom som anges i det aktuella ledet i momentet. Såvitt gäller utländska bolag görs i c en justering som föränleds av det nya inkomstslaget näringsverksamhet.

6 § 2 mom.

Bestämmelserna om taxering av delägare i s.k. gruvbolag i momentets sista mening har slopats (se kommentaren till 53 § 2 mom. KL).

7 § 3 mom.

Nuvarande regler innebär sammanfattningsvis följande vad gäller pensionsstiftelses skattskyldighet. Enligt 7 § 4 mom. första stycket SIL är pensionsstiftelse som avses i TrL inskränkt skattskyldig: skattskyldigheten omfattar endast inkomst av fastighet. Enligt 7 § 4 mom. andra stycket SIL jämfört med 7 § 6 mom. femte stycket samma lag kan emellertid stiftelse under vissa förutsättningar bli oinskränkt skattskyldig. Detta inträffar om stiftelsen under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas bedriva verksamhet som skäliggen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar. Att stiftelsen lägger avkastning till kapitalet medför sådan oinskränkt skattskyldighet endast om stiftelsen har överskott på kapitalet enligt 15 § TrL.

Förslaget avseende pensionsstiftelser innebär att dessa i framtiden kommer att vara skattskyldiga enligt lagen (1990:000) om avkastningsskatt på pensionsmedel och inte enligt SIL. Pensionsstiftelser enligt TrL har därför förts in i 7 § 3 mom. bland de subjekt som inte är skattskyldiga enligt SIL.

I lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel är – liksom i nu gällande skattskyldighetsregel – begreppet pensionsstiftelse specificerat till pensionsstiftelser enligt TrL. I TrL avses enligt 9 § med pensionsstiftelse ”en av arbetsgivare grundad stiftelse vars *uteslutande* ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande”.

För det fall en stiftelse är t. ex. rörelsedrivande och *dessutom* tryggar pensionsutfästelse är den inte att betrakta som pensionsstiftelse enligt den nyss citerade definitionen. En sådan stiftelse skulle därför – såsom också gäller i dag – falla in under vanliga skattskyldighetsregler och beskattas för sina inkomster efter den gängse bolagsskattesatsen.

Enligt förslaget om skatt på avkastning på pensionsmedel kommer en pensionsstiftelse att vara skattskyldig för sin avkastning enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel och detta oavsett huruvida den lägger avkastningen till kapitalet och oavsett huruvida den har överskott.

Detta innebär att de inledningsvis nämnda bestämmelserna i 7 § 4 mom. SIL om inskränkt skattskyldighet enligt SIL för en pensionsstiftelse och om följderna av att en pensionsstiftelse har överskott på kapitalet blir inaktuella i framtiden.

*7 § 4 mom.*

Den samling av ganska disparata subjekt som finns i den s. k. katalogen beskattas för närvarande bara för inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet. Avsikten är att någon ändring av skattskyldighetens omfattning inte skall ske genom de nya reglerna (som är av provisorisk karaktär). I förekommande fall får alltså inkomsten av näringsverksamheten delas upp på en skattepliktig och en skattefri del.

Ändringen i fråga om pensionsstiftelse kommenteras i specialmotiveringen till 7 § 3 mom.

*7 § 5 mom.*

I momentet behandlas de icelliga föreningarnas beskattning. Ändringarna är av samma karaktär som de i 7 § 4 mom. Ändringarna syftar inte heller här till att i något avseende ändra det nuvarande rättsläget.

*7 § 6 mom.*

Den nuvarande frikallelsen av allemansfonderna har slopats (avsnitt 8.8.1). Allemansfonderna beskattas fortsättningsvis som andra aktiefonder enligt bestämmelserna i 2 § 10 mom.

De kvalificerat allmännyttiga stiftelserna beskattas för närvarande endast för inkomst av fastighet och rörelse. Den nya lydelsen innebär ingen ändring i sak.

*7 § 8 mom.*

Bestämmelserna har omarbetats i såväl materiellt som redaktionellt avseende. Det nya *första stycket* innehåller delar av nuvarande första och andra styckena.

I *andra stycket* finns en något ändrad definition av begreppet förvaltningsföretag. För närvarande gäller att företaget "uteslutande eller så gott som uteslutande" skall vara förvaltande. Enligt den nya lydelsen får företaget vid sidan av förvaltningsverksamheten bedriva "obetydlig" annan verksamhet utan att statusen som förvaltningsföretag förloras. Någon ändring i sak är inte avsedd (jfr avsnitt 8.7.3.). Däremot innebär tillägget "direkt eller indirekt" en saklig ändring. Av ordet indirekt följer att man vid bedömning av om företaget är ett förvaltningsföretag eller inte skall göra en genomsyn och pröva även verksamheten i andra företag där företaget har ett bestämmande inflytande. Ett företag som är moderföretag i en industrikoncern kan alltså

inte betraktas som förvaltningsföretag och detta även om företaget inte har några sådana koncerngemensamma funktioner som enligt dagens praxis konstituerar rörelse (jfr RÅ 1986 ref 72). Som framgår av sista meningen behandlas investmentföretagen inte i detta moment utan i 2 § 10 mom.

I *tredje stycket* återfinns huvudregeln om skattefrihet för utdelning. En nyhet är att skattefri utdelning skall kunna tas emot inte bara av aktiebolag och ekonomiska föreningar utan också av sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsanstalter. Vidare har de nuvarande särreglerna i fjärde och femte styckena för banker och skadeförsäkringsföretag (jfr avsnitt 8.7.1) slopats och reglerna om skattefrihet för näringsbetingade aktier och andelar gjorts generell tillämpliga. En aktie eller andel är näringsbetingad oavsett om skattefriheten följer av bestämmelserna i tredje stycket a eller b. Ändringen i tredje stycket b föranleds av sammanföringen av inkomstslagen till inkomstslaget näringsverksamhet.

Ändringarna i *fjärde stycket* föranleds, utöver den ändrade styckeindelningen, av att investmentföretag inte längre definieras som en särform av förvaltningsföretag.

Dispensreglerna i *nuvarande åttonde stycket* har slopats.

Utbytet av orden "rörelse eller kapitalförvaltning" i *femte stycket* mot "verksamhet" innebär inte att förutsättningarna för att ingripa mot s.k. Lundintransaktioner ändras i något avseende.

#### 7 § 12 mom.

Momentet har utgått som en konsekvens av att beskattningen av aktiefonder regleras uttömmande i 2 § 10 mom.

#### 8 §

Lagrummet hänvisar till bestämmelserna om grundavdrag och särskilt grundavdrag i KL.

#### 9 §

Ändringen är en konsekvens av ändringen av 50 § KL. På *lagrådets* inrådan har 1, 2 och 4 mom. ersatts med en ny gemensam bestämmelse utan uppdelning i moment.

#### 9 a §

Ändringen är en följd av att systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp upphör.

#### 10 §

Paragrafen är i den föreslagna utformningen inte indelad i moment och innehåller skattesatsen för fysiska personer och dödsbon. Bestämmelserna i 1 mom. om grundbelopp och tilläggsbelopp upphävs. I förhållande till lagrådsremissens förslag har en mindre teknisk förändring gjorts genom att skiktgränsen inte längre knyts an till en basenhet. För alla som har beskattningsbara förvärvsinkomster utgår skatt med ett belopp på 100 kr. Därutöver är

skatten på förvärvsinkomster 20 % på den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger 170 000 kr. vid 1992 års taxering. Skiktgränsen för statlig inkomstskatt skall därefter årligen räknas upp med ökningen av konsumentprisindex med tillägg av 2 procentenheter. Om exempelvis skiktgränsen för taxeringsåret 1993 är 176 800 kr. och ökningen av konsumentprisindex mellan oktober 1991 och oktober 1992 är 4,0 % skall skiktgränsen för taxeringsåret 1994 efter avrundning vara = 187 400 kr. (176 800 x 1,060). Skiktgränsen skall fastställas av regeringen.

Skatten på kapitalinkomster är 30 % av inkomsten av kapital.

*10 § 2-5 mom.*

Momenten upphävs eftersom systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp inte längre skall användas.

På grund av att bestämmelserna om underlag för tilläggsbelopp upphör kommer också möjligheten att utnyttja underskottsavdrag enligt 5 mom. att upphöra. Skäl att införa övergångsregler för skattskyldiga som vid utgången av 1990 fortfarande har underskott att använda enligt denna bestämmelse kan inte anses föreligga. För underskott som inte alls kunnat utnyttjas vid beräkningen av beskattningsbar inkomst finns avdragsrätt enligt övergångsbestämmelserna rörande förlustavdrag.

*10 § 6 mom.*

Momentet upphävs eftersom systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp upphör. Ränteförmåner behandlas i fortsättningen i punkt 10 och punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

*10 a §*

Av paragrafen framgår att den statliga inkomstskatten utgör 30 % av den beskattningsbara inkomsten för andra skattskyldiga än fysiska personer och dödsbon. Några särskilda skattesatser gäller således inte längre för familjestiftelser och livförsäkringsföretag.

*11 § 1 mom.*

Ändringen är en konsekvens av att avdrag för nedsatt skatteförmåga avskaffas.

*14 § 1 mom.*

Ändringarna som avser två hänvisningar innebär ingen saklig ändring.

*24 § 1 mom.*

*Första stycket* motsvarar nuvarande punkt 1 första stycket av anvisningarna till 36 § KL.

I *första stycket första meningen* har gjorts en anpassning till den förändrade tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

I *andra stycket* har angetts huvudprinciperna för beräkning av vinst och förlust i fråga om förpliktelser. Här avses bl.a. premier till utfärdare av op-

tioner och utgifter för att avsluta ett options- eller terminsåtagande utan leverans (jfr specialmotiveringen till 3 § 1 mom.). Regeln innebär en generell bestämmelse motsvarande nuvarande regel angående blankningsaffärer i punkt 2 b av anvisningarna till 36 § KL. Regeln innebär att reavinstberäkning får göras trots att avyttringsintäkten erhålls först och utgifterna för att fullfölja affären uppkommer senare (jfr avsnitt 6.5.8 och 6.5.10).

Till *tredje stycket första meningen* har överförts nuvarande regler i 35 § 2 mom. tredje stycket KL om kontinuitetsprincipen vid benefika överlåtelser. Regeln har nu fått en generell avfattning.

I *andra meningen* har tagits in en regel om att mottagaren i vissa fall skall överta givarens anskaffningsvärde beräknat enligt genomsnittsmetoden. Vid gåva av aktier skall således inte 20-procentschablonen enligt 27 § 2 mom. andra stycket tillämpas. Givetvis får dock mottagaren tillämpa schablonen vid beräkning av anskaffningsvärde sedan han avyttrat egendomen. Detta gäller finansiella instrument som beskattas enligt aktie- och fordringsreglerna men även sådan övrig lös egendom som beskattas enligt 30 §. Det gäller t.ex. guldtackor och råvaruoptioner och -terminer. För fordringar och övrig lös egendom innebär reglerna att den nu gällande skyldemansregeln slopas. Förslaget har behandlats i avsnitten 6.5.13, 6.6.6 och 6.9.4.

Andra meningen har utformats med beaktande av *lagrådets* påpekanden.

I *tredje stycket fjärde meningen* finns en regel som saknar motsvarighet i lagrådsremissen. Av bestämmelsen framgår vilket ingångsvärde mottagaren av egendom som utgjorde omsättningstillgång hos överlåtaren skall tillgodoräkna sig i vissa fall.

*Fjärde stycket* motsvarar nuvarande 35 § 2 mom. fjärde stycket KL.

#### 24 § 2 mom.

I *första stycket* anges vad som skall anses som en avyttring. I praxis har begreppet avyttring givits en vid innebörd. Den föreslagna formuleringen är inte avsedd att förändra gällande rätt. En ny bestämmelse i *andra meningen* anger att med avyttring jämställs den situationen att aktier eller andra finansiella instrument blir definitivt värdelösa genom upplösning av bolag genom konkurs eller likvidation.

Med avyttring jämställs också enligt *tredje meningen* att en option har blivit värdelös genom att den inte har utnyttjats innan dess löptid har löpt ut. Kostnaden för anskaffande av optionen blir därmed avdragsgill som reaförlust (jfr avsnitt 6.2.4).

Slutligen anges att utlåning av aktier i samband med *blankningsaffärer* inte skall anses utgöra en avyttring för den som lånar ut aktierna. Beskattning sker i stället hos den som gör blankningsaffären. För eventuell ersättning för utlåningen beskattas dock utlånaren enligt 3 § 1 mom. Tidpunkten för beskattning av blankaren framgår av 24 § 4 mom. femte stycket (jfr avsnitt 6.5.10).

*Andra och tredje stycket* motsvarar nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 35 § KL. Reglerna om reavinstberäkning vid avyttring av andel i handelsbolag finns i 28 §.

*Fjärde stycket* motsvarar nuvarande punkt 7 av anvisningarna till 35 § KL.

I femte stycket första meningen ges bestämmelser om att förvärv av egendom genom utnyttjande av teckningsrätt, delrätt, köpoption, termin, optionsrätt eller konvertibelt skuldebrev eller vinstandelsbevis, inte skall anses som en avyttring av det utnyttjade finansiella instrumentet. Beskattningen av en vinst skjuts upp till dess den nyförvärvade egendomen avyttras. Dessa frågor har behandlats i avsnitt 6.5.6. En närmare beskrivning av vilka typer av finansiella instrument som avses med de olika termerna finns i specialmotiveringen till 27 §, 1 mom.

I andra meningen ges regler om hur anskaffningsvärdet för den vid utnyttjandet förvärvade egendomen skall beräknas. Det beräknas som priset för optionen, teckningsrätten, delrätten, det konvertibla skuldebrevet, det konvertibla vinstandelsbeviset etc. med tillägg för eventuellt vederlag som lämnats i samband med utnyttjandet av instrumentet.

Femte stycket har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter.

#### 24 § 3 mom.

I första stycket finns en generell bestämmelse som avser avsiktliga underprisförsäljningar. Regeln ger uttryck för den allmänna principen att avdrag endast medges för verkliga förluster. Bestämmelsen innebär att avdragsrätt inte föreligger för en reaförlust som uppkommer på grund av en avyttring till underpris om inte den skattskyldige visar att han överlätit egendomen utan avsikt att göra en förmögenhetsöverföring till mottagaren. Den skattskyldige har således bevisbördan för sina påståenden i denna del. Utrymmet för en underprissättning som tillkommit utan avsikt och således endast beror på en "dålig affär" är minimalt när det gäller försäljningar till närstående och liknande. Avdrag bör därför inte komma i fråga om underprisförsäljningen skett direkt eller indirekt via juridisk person till närstående eller andra som har en påtaglig intressegemenskap med den skattskyldige. Regeln innebär inte någon förändring i nuvarande praxis såvitt gäller den s.k. delningsprincipen som tillämpas på lös egendom. Avdragsförbudet tar således i första hand sikte på fastighetsförsäljningar och ersätter nuvarande punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 36 § KL. Den nya bestämmelsen har emellertid fått en generell avfattning såväl ifråga om avyttrad egendom som personkrets. Det förhållandet att en fastighetsöverlåtelse med tillämpning av huvudsaklighetsprincipen anses som onerös (vederlag som inte understiger taxeringsvärdet) hindrar inte myndigheterna från att vid förlustberäkningen bedöma överlåtelsen efter dess verkliga innebörd. Bestämmelserna gäller inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet.

I andra stycket har reglerna om att en verklig förlust skall föreligga specificerats ytterligare. Där föreskrivs nämligen att vid beräkningen skall också beaktas om överlåtaren eller någon honom närstående direkt eller indirekt via juridisk person fått någon förmån eller rättighet som saknar formellt marknadsvärde men likafullt har ett ekonomiskt värde för honom. Med värde avses alltså inte affektionsvärden o.d. Ett typiskt exempel på detta är, som berörts i avsnitt 6.2.5, att säljaren av en fastighet eller en bostadsrätt erhåller en hyresrätt.

Tredje momentet har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter.

I momentet regleras frågan om beskattningstidpunkten för reavinster och reaförluster (jfr avsnitt 6.2.6).

I *första stycket* anges att skattskyldighet för reavinster skall inträda när egendomen avyttras. Med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slags egendomsavhandlingar bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag då avhändelsen blir definitiv. Uppkommer avdragsgill förlust till följd av avyttringen inträder avdragsrätten vid samma tidpunkt. I dessa fall krävs dock att förlusten är definitiv. Är köpeskillingens storlek beroende av framtida händelser medges således inte avdrag för reaförlust. I vissa fall skall avyttringar inte medföra beskattning. Exempelvis gäller detta enligt 27 § 4 mom. vid vissa aktiebyten. Någon skattskyldighet inträder givetvis inte i dessa fall. Stycket har utformats i enlighet med *lagrådets* förslag.

Skattskyldighet inträder på en gång för hela reavinsten vid avyttringen. Liksom enligt gällande rätt är dock en förutsättning härför att reavinsten kan beräknas med tillräcklig säkerhet vid denna tidpunkt. Den regel som utbildats i praxis om s.k. tilläggsköpeskillning och som för ett särskilt fall kodifierats i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § KL har – efter viss justering – införts i *andra stycket*. Justeringen är en konsekvens av att beskattningen inte längre anknyter till att köpeskillingen är tillgänglig för lyftning. Enligt den gällande regeln skall den tillkommande köpeskillingen beskattas det år då beloppet blir tillgängligt för lyftning. I den föreslagna regeln har detta ändrats till det år då beloppets storlek blir känd. Erhålls betalning från köparen utgör detta en presumtion för att köpeskillingen åtminstone upp till detta belopp är möjlig att bestämma.

Även i andra situationer än den som beskrivs i regeln kan osäkerheten om resultatet av en avyttring vara så stor att det är motiverat att beskattningen av hela eller delar av resultatet skjuts upp. För att beskattningen skall skjutas upp i fall där en intäkt redan har inlutit eller blivit känd till sin storlek krävs dock ett uttryckligt undantag från beskattning. Sådana undantag gäller vid options-, termins- och blankningsaffärer, vilka regleras i tredje-femte styckena.

Då skattskyldighet inträder vid avyttringen kommer gränsdragningen mellan bindande avtal om avyttring och avtal om framtida rätt till köp eller försäljning (optionsavtal) att få ökad betydelse. En avyttring till följd av ett optionsavtal föreligger först när rätten till köp eller försäljning av underliggande egendom utnyttjas. Förslaget innebär inte någon förändring av den gränsdragning mellan försäljningsavtal och optionsavtal som utformats i rättspraxis. Det får även fortsättningsvis ankomma på rättsbildningen i praxis att bestämma avyttringstidpunkten i särskilda situationer.

Den särskilda regeln i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § KL om att skattskyldighet för vissa avyttringar inträder vid utflyttning blir obehövlig då enligt den föreslagna regeln skattskyldighet alltid inträder vid avyttringstidpunkten. De beskattningsregler som gällde vid avyttringstidpunkten skall tillämpas, oavsett om vinsten helt eller delvis av sådana orsaker som ovan diskuterats skall tas till beskattning vid en taxering för ett senare år än avytt-



ringsåret. Bestämmelserna i den upphävda anvisningspunkten skall dock fortfarande gälla i fråga om avyttringar som omfattas av punkterna 2 och 3 i övergångsbestämmelserna. Det gäller fall där avyttring har skett men skattskyldighet inte har inträtt före den 1 januari 1991.

I tredje–femte styckena regleras beskattningstidpunkten vid utfärdande av optioner samt för termins- och blankningsaffärer. I *tredje stycket* ges också regler om hur mottagen premie skall påverka beskattningen när utfärdaren av en option på grund av sitt åtagande köper eller säljer aktier eller annan egendom. Reglerna innebär att vid reavinstberäkningen anses utfärdandet av optionen och avyttring resp. förvärv av den underliggande egendomen utgöra olika delar i samma affär. En reaförlust på den underliggande egendomen är således fullt kvittningsbar mot premien, oavsett om optionen är marknadsnoterad eller om det gäller marknadsnoterad underliggande egendom. Om det gäller en säljoption och utfärdaren således köper egendom på grund av optionen, får dock en reaförlust på den underliggande egendomen kvittas mot premien endast under förutsättning att egendomen säljs vidare senast under det beskattningsår för vilket premien skall tas upp till beskattning. Av de generella vinstberäkningsreglerna för denna typ av förpliktelser i 24 § 1 mom. andra stycket framgår att kontant slutregleringslikvid får dras av mot premien. Skattskyldigheten inträder dock vid olika tidpunkter beroende på om optionens löptid är kortare eller längre än ett år. Är löptiden högst ett år får beskattningen skjutas upp till dess optionsaffären är avslutad. Om löptiden är längre än ett år inträder skattskyldighet för premien redan vid optionsavtalets ingående. Efter påpekande från *lagrådet* har införts ett förtydligande om att en reaförlust får kvittas mot premien även beträffande optioner med en löptid på mer än ett år om försäljningen på grund av optionen resp. avyttring av egendom som köpts på grund av optionen sker samma år som den utfärdades. Slutligen ges en definition av vad som avses med option. I motsats till de nuvarande bestämmelserna tar definitionen sikte på såväl standardiserade som icke standardiserade köp- och säljoptioner. Beskattningen av optioner har behandlats i avsnitt 6.5.8.

I *fjärde stycket* anges att skattskyldigheten för terminsaffärer inträder först vid den tidpunkt då leverans enligt kontraktet skall ske. Detta gäller således oavsett kontraktets löptid. En förutsättning är givetvis att det inte utgår betalning innan dess, vilket är kännetecknande för en terminsaffär. Reavinstbeskattningen av terminer har behandlats i avsnitt 6.5.9.

I *femte stycket* finns regler om tidpunkten för beskattning av blankningsaffärer. Nuvarande specialreglering rörande beskattningen av blankningsaffärer i punkt 2 b femte stycket av anvisningarna till 36 § KL, slopas. Den aktuella regeln tillsammans med regeln i 2 mom. första stycket innebär att blankaren skall beskattas för intäkten vid avyttringen och med avdrag för den anskaffningsutgift han ådrar sig när han skaffar aktier för att lämna tillbaka till utlånanaren. För att en reguljär reavinstberäkning i rimlig utsträckning skall kunna ske får beskattningen skjutas upp senast till beskattningsåret efter det år då blankaren avyttrade den lånade egendomen. Om återanskaffningen sker dessförinnan skall beskattningen ske tidigare. För att identifikationsproblem inte skall uppstå har – till skillnad från i *lagrådsremissen* –

angetts att beskattningen inte får skjutas upp om den skattskyldige redan innehar aktier av samma slag och sort som den som uppges vara föremål för blankningsaffären. Äger den skattskyldige redan aktier av detta slag skall i stället de innehavda aktierna anses ha avyttrats. För att förebygga ett annat identitetsproblem anges att ersättningsaktien både skall ha anskaffats och återställt till långivaren. Om återanskaffningen görs senare än beskattningsåret efter avyttringen skall hela försäljningsintäkten (efter avdrag för eventuella försäljningskostnader) tas upp till beskattning nämnda beskattningsår. Hela återanskaffningsutgiften får i sådana fall dras av som en reaförlust för det år då den erlaggs. Den skattskyldige riskerar därmed att hela utgiften blir avdragsgill till endast 70 %.

*24 § 5 mom.*

Momentet motsvarar nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 35 § KL.

*24 § 6 mom.*

I detta moment behandlas beräkningen av reavinst vid delägars eller delägare närstående persons införsäljning av egendom till ett fåmansföretag (jfr avsnitt 8.12.1) Lagtexten har utformats i enlighet med vad *lagrådet* har föreslagit.

I *första stycket* anges att vid vinstberäkningen vederlaget skall tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde.

I *andra stycket* anges att bestämmelsen inte omfattar införsäljning av lös egendom när hela köpeskillingen beskattas som intäkt av tjänst enligt punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Av *trede stycket* framgår att vinsten vid införsäljning av fastighet eller bostadsrätt e.d. inte får beräknas enligt schablonreglerna i 25 § 9 mom. eller 26 § 7 mom. såvida inte egendomen helt eller till huvudsaklig del – minst 75 % – skall användas i företagets näringsverksamhet.

I *fjärde stycket* finns en dispensbestämmelse.

*25 § 1 mom.*

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL.

I *första stycket* har ett tillägg gjorts som tar sikte på den situationen att en privatbostadsfastighet tillsammans med annan egendom ingår i en och samma taxeringsenhet. I så fall skall vinst- eller förlustberäkningen avseende privatbostadsfastigheten ske för sig. Vad som avses är t.ex. det fallet att en lantbruksenhet också omfattar ett småhus med tillhörande tomtmark.

Bestämmelsen har förtydligats i enlighet med vad *lagrådet* föreslagit i fråga om begreppet privatbostadsfastighet i 5 § KL. Motsvarande förtydliganden har skett i övriga aktuella moment i paragrafen.

*25 § 2 mom.*

Momentet motsvarar nuvarande punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL samt punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § KL. Av bestämmelsen framgår hur omkostnadsbeloppet skall beräknas om ett vederlag utöver en fastighet också omfattar inventarier.

## 25 § 4 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 a andra och tredje styckena av anvisningarna till 36 § KL.

De nuvarande reglerna om hur förbättringskostnader skall behandlas är överförda till det nya momentet samtidigt som vissa materiella förändringar har skett i två hänseenden. För det första skall s.k. värdehöjande reparationer – med nedan angivna undantag – beaktas endast om de lagts ned de senaste fem åren före avyttringen och dessutom skall de uppgå till minst 5 000 kr. per år.

Enligt punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 23 § KL gäller vissa begränsningar i rätten att löpande göra avdrag för utgifter för reparationer och underhåll av bl.a. andelshus. I den mån de inte är avdragsgilla är de i stället att betrakta som förbättringskostnader. *Lagrådet* har påpekat att femårsbegränsningen inte bör gälla för sådana utgifter. Bestämmelsen är utformad i enlighet härmed.

För kostnader som avser ny-, till- eller ombyggnad föreslås inga förändringar. För kostnader av detta slag gäller inte den tidsmässiga begränsningen.

En följd av de i förhållande till RINK-förslaget ändrade reglerna för reavinstbeskattningen av näringsfastigheter är att gjorda värdeminskningssavdrag inte skall påverka omkostnadsbeloppet. Värdeminskningssavdrag m.m. skall i stället – enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL – tas upp som intäkt av näringsverksamhet. I enlighet med den nämnda anvisningspunkten i KL skall också kostnader för värdehöjande reparationer liksom kostnader för underhåll i vissa fall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Av *sista stycket* framgår av första meningen att kostnader av det senare slaget som tas upp i näringsverksamhet skall räknas som förbättringskostnad vid beräkning av omkostnadsbeloppet.

I punkt 6 av nämnda anvisning i KL framgår att om en näringsfastighet övergår till privatbostadsfastighet skall avskattning ske på samma sätt som en avyttring skett, dvs. med tillämpning av stadgandena i punkt 5 av nämnda anvisningar. Detsamma gäller om en näringsfastighet genom t.ex. arv övergår till ny ägare och fastigheten hos denne är att avse som privatbostadsfastighet. I sista meningen i momentet stadgas att vid avyttring av en privatbostadsfastighet som tidigare varit en näringsfastighet skall det belopp avseende värdehöjande reparationer och underhåll som i samband med övergången togs upp som intäkt av näringsverksamhet räknas som en förbättringskostnad vid vinstberäkningen i samband med en avyttring senare.

I RINK:s förslag återfanns i förevarande moment bestämmelser om att omkostnadsbeloppet vid avyttring av en fastighet skulle minskas med under innehavstiden gjorda värdeminskingsavdrag m.m. Generella bestämmelser av detta slag har av skäl som närmare utvecklats i avsnitt 6.4.11 utgått. Värdeminskingsavdrag m.m. skall vid en avyttring eller när en näringsfastighet övergår till privatbostad – med vissa undantag – tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller om en näringsfastighet genom arv, gåva e.d. övergår till ny ägare och i dennes namn är privatbostadsfastighet. Bestämmelser om detta finns i punkterna 5 och 6 av anvisningarna till 22 § KL.

I vissa fall skall sådan avskattning emellertid inte ske. Enligt punkt 5 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL skall återföring inte ske i den mån vederlaget understiger ett omkostnadsbelopp som beräknats utan hänsyn till bl.a. eventuella uppskovsbelopp. Motsvarande gäller enligt den nämnda anvisningspunkten vid övergång från näringsfastighet till privatbostadsfastighet. De två inledande styckena i det nu aktuella momentet tar sikte på den situationen att en näringsfastighet eller en privatbostad som tidigare varit näringsfastighet avyttras.

Av *första stycket* framgår att om förhållandena vid en avyttring av en näringsfastighet är sådana att återföring av värdeminskingsavdrag m.m. helt eller delvis inte kan ske skall i stället omkostnadsbeloppet minskas i motsvarande mån. Gäller avyttringen en privatbostadsfastighet som tidigare varit näringsfastighet och var förhållandena vid avskattningstillfället sådana att återföring helt eller delvis inte kunde ske skall omkostnadsbeloppet enligt *andra stycket* minskas med det belopp som inte togs upp som intäkt av näringsfastighet vid övergången.

*Tredje stycket* tar sikte på den situationen att den skattskyldige efter expropriation eller dylikt som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § KL erhållit avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar. Om en fastighet (ersättningsfastighet) avyttras och byggnad eller markanläggning har skrivits av vid ianspråktagande av fonden gäller att viss del av det ianspråktagna beloppet skall tas upp som intäkt av näringsfastighet enligt bestämmelserna i punkt 5 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Återstoden av det ianspråktagna beloppet skall tas till beskattning i inkomstslaget kapital vilket sker därigenom att omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen minskas med ett motsvarande belopp.

Om ersättningsfastigheten har övergått till privatbostadsfastighet skall på motsvarande sätt viss del av det ianspråktagna beloppet tas upp som intäkt av näringsfastighet. Återstoden är hänförligt till inkomst av kapital. Övergången i sig utlöser emellertid ej beskattning. Detta skall ske först när privatbostadsfastigheten avyttras. Av *fjärde stycket* framgår att beskattning då skall ske genom att omkostnadsbeloppet minskas med ett belopp motsvarande den del av det ianspråktagna beloppet som vid den tidigare övergången inte togs upp som intäkt i näringsverksamhet.

## 25 § 6 mom.

Bestämmelserna i nuvarande punkt 2 a trettonde–artonde styckena av anvisningarna till 36 § KL överensstämmer väsentligen med stadgandena i förevarande moment. En konsekvensändring har dock skett mot bakgrund av att värdeminskningssavdrag – på annat sätt än som avses i 25 § 5 mom. – inte längre kan påverka ett omkostnadsbelopp vid reavinstberäkningen.

## 25 § 7 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 § KL.

## 25 § 8 mom.

Momentet har sin motsvarighet i 11 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av reavinst. UppskovsL. Bestämmelsen tar sikte på den situationen att en fastighet avyttras efter den 1 januari 1991 och att den skattskyldige tidigare medgett ett uppskov. I så fall skall omkostnadsbeloppet minskas med det belopp för vilket uppskov ursprungligen medgavs. Indexuppräknning skall ej ske. I lagrådsremissen fanns en uttrycklig regel om att ett gammalt uppskovsbelopp inte skulle påverka omkostnadsbeloppet om detta beräknades enligt någon av schablonreglerna. Av skäl som framgår i den allmänna motiveringen har schablonreglerna i 9 och 10 mom. gjorts om till vinstberäkningsregler. Det saknas därför anledning att i förevarande moment särskilt anmärka att vinstberäkningen enligt 9 och 10 mom. inte påverkas av gamla uppskovsbelopp.

Även om bestämmelsen är av övergångskaraktär har den tagits in i lagen eftersom den kan komma att tillämpas under lång tid. *Lagrådets* synpunkter på utformningen av bestämmelsen har beaktats.

## 25 § 9 mom.

Momentet innehåller bestämmelser om hur vinsten under olika förutsättningar kan beräknas på ett schabloniserat sätt. Reglerna har behandlats i avsnitt 6.4.7.

I *första stycket* återfinns den mest gynnsamma schablonen. Bestämmelsen som gäller fysiska personer innebär att vinsten får beräknas till 30 % av vederlaget om den avyttrade privatbostadsfastigheten utgör den skattskyldiges permanentbostad. Utgångspunkten för vinstberäkningen är vederlaget, dvs. försäljningspriset utan avdrag för försäljningskostnader o.d.

I *andra stycket* definieras begreppet permanentbostad. Normalt torde det inte vara förenat med några större svårigheter att avgöra om en avyttrad fastighet utgjort den skattskyldiges permanentbostad. För att den skattskyldige enligt gällande rätt skall ha rätt till uppskov enligt UppskovsL gäller ett bösättningskrav. Utgångspunkten för en prövning huruvida en bostad är den skattskyldiges permanentbostad bör – på samma sätt som för det nämnda bösättningskravet – vara mantalsskrivningen. Även i övrigt torde ledning kunna hämtas från praxis i uppskovshänseende. Kravet på att den skattskyldige skall ha varit bosatt på fastigheten innebär att den mest förmånliga scha-

blonregeln inte kan utnyttjas av ett dödsbo.

Det är den skattskyldige som skall visa att han varit bosatt på fastigheten i fråga. Har bosättningen varat under minst tre av de senaste fem åren före avyttringen räknas fastigheten alltid som permanentbostad.

Kravet på bosättning har ytterligare en konsekvens. För att det förmånligaste skattetaket skall få användas vid t.ex. en delavyttring måste bostaden i fråga ligga på den försålda delen.

Under vissa förutsättningar får en privatbostadsfastighet karaktär av permanentbostad redan efter ett års tid. Två särskilda villkor har ställts upp.

För det första får innehavstiden utan bosättning inte ha varat längre än ett år. Meningen är inte att någon skall kunna förvandla ett fritidshus till permanentbostad alltför hastigt. För det andra skall i dessa korttidsfall ett marknadsmissigt vederlag ha erlagts vid den skattskyldiges förvärv. Denna spärr tar sikte på dels fall där förvärvet skett exempelvis i en kommunal förköpskö, dels överföringar från i första hand närstående. I fråga om marknadsvärde torde, om inte annat särskilt talar däremot, 133 % av taxeringsvärdet kunna tjäna som en lämplig utgångspunkt. Det är förhållandena vid den skattskyldiges förvärv som avses. Har fastigheten erhållits genom arv, testamente, gåva etc. är det inte fråga om att göra en bedömning i enlighet med den kontinuitetsprincip som i andra sammanhang gäller enligt 24 § 1 mom. tredje stycket. Vid förvärv av detta slag kan den mest förmånliga schablonen inte användas förrän efter tre års bosättning. Det saknar härvid betydelse om den skattskyldige under bosättningstiden varit ägare eller ej.

Om en privatbostadsfastighet inte kan hänföras till kategorin permanentbostad gäller enligt *tredje stycket* att vinsten får beräknas till 60 % av vederlaget.

I *fjärde stycket* finns en särskild schablonregel avseende näringsfastigheter. Enligt den får vinsten beräknas genom att 90 % av vederlaget, minskas med ett belopp motsvarande värdeminskningssavdrag m.m. som enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL tagits upp som intäkt av näringsverksamhet.

*Femte stycket* saknar motsvarighet i lagrådsremissen. Där behandlas den situationen att en privatbostadsfastighet avyttras och denna i den skattskyldiges hand under något av de tre närmaste åren före avyttringen varit näringsfastighet. Av skäl som närmare utvecklats i den allmänna motiveringen får i så fall vinsten inte beräknas enligt någon av de schabloner som annars gäller privatbostadsfastigheter enligt första eller tredje stycket. Vinsten får – om den skattskyldige inte väljer att beräkna vinsten enligt de konventionella reglerna – i stället beräknas enligt fjärde stycket, dvs. enligt samma schablon som gäller för näringsfastigheter. I så fall skall 90 % av vederlaget minskas med värdeminskningssavdrag m.m. som enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL återlades i näringsverksamhet vid karaktärsbytet.

25 § 10 mom.

Momentet har sin motsvarighet i 2 § första och andra styckena UppskL. Innebörden av regeln är att vinsten alltid får beräknas till 30 % av vederlaget om privatbostadsfastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller annat liknande förfarande. Till skillnad mot vad som gäller enligt UppskL. om-

fattar momentet dock inte frivilliga allframtidsupplåtelser eller liknande. Genom en hänvisning i 26 § 8 mom. är bestämmelsen också tillämplig på bostadsrätter.

*26 § 1 mom.*

Momentet motsvarar nuvarande 35 § 3 a mom. första, femte och sjätte styckena KL. De ändringarna har skett att den fallande skalan för att beräkna den skattepliktiga vinsten har utgått liksom bestämmelsen om att den skattepliktiga vinsten – oavsett innehavstidens längd – alltid skall anses vara 25 % av vinsten vid tvångsavyttringar. I det senare hänseendet har 25 § 10 mom. genom hänvisningen i 26 § 8 mom. samma funktion som det nu borttagna stycket.

*26 § 2 mom.*

I momentet behandlas den s.k. genomsynen vid reavinstberäkningen. Utöver vad som redovisats i den allmänna motiveringen kan följande framhållas.

Utgångspunkten för genomsynen är att vinstberäkningen skall ske också med hänsynstagande till förändringen av den skattskyldiges andel i föreningsförmögenheten. En avstämning skall således ske med hänsyn till förhållandena vid såväl förvärvet som avyttringen. Beräkningen skall med ett undantag ske enligt vanliga regler. Bestämmelserna i 4 § tolfte stycket lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt bör kunna tjäna som en lämplig förebild. Fastighetens värde skall dock ej ingå i beräkningen. I princip skall beräkningen ske utifrån förhållandena vid förvärvs- resp. avyttringstillfället. Om inte särskilda omständigheter föreligger bör man kunna godta – på sätt som sker vid förmögenhetstaxeringen – det bokslut som föreligger för det senaste räkenskapsår som avslutats före den 1 juli under det aktuella året.

De nya bestämmelserna om vinstberäkningen medför vissa förändringar i fråga om behandlingen av kapitaltillskott och vissa nybyggnadskostnader. Dessa och vissa andra frågor av betydelse för vinstberäkningen berörs i specialmotiveringen till 26 § 5 mom.

*26 § 3 mom.*

Momentet motsvarar nuvarande punkt 8 andra och tredje styckena av anvisningarna till 35 § samt punkt 2 c andra stycket av anvisningarna till 36 § KL.

Vad som stadgas i *andra stycket* om inre reparationsfond eller andra liknande fonder är endast tillämpligt om fondförmögenheten inte beaktats vid beräkningen av föreningens förmögenhet.

*26 § 4 mom.*

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 c första stycket av anvisningarna till 36 § KL.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 c tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 36 § KL. En nyhet avser behandlingen av s.k. värdehöjande reparationer och har – beträffande fastigheterna – sin motsvarighet i den nya regleringen i 25 § 4 mom. Kostnader för reparationer av detta slag är avdragsgilla under två förutsättningar. Den ena är att kostnaderna inte får ha lagts ned tidigare än fem år före avyttringstillfället. Det andra är att kostnaderna skall överstiga 5 000 kr. per år. En annan förändring avser de s.k. kapitaltillskotten. De nya reglerna om genomsyn i 26 § 2 mom. gör att reglerna om den skattemässiga behandlingen av kapitaltillskott blir onödiga och bestämmelserna har tagits bort.

Även den tredje förändringen hänger samman med den nya metoden för vinstberäkningen. Som en konsekvens av att förändringar i överlåtarens andel i föreningsförmögenheten skall beaktas vid vinstberäkningen får den skattskyldige även tillgodoräkna sig sin andel av kostnader för ny-, till- och ombyggnad som avser föreningsfastigheten. En regel om detta har tagits in i fjärde stycket.

Bestämmelserna i femte stycket är nya och har – med avseende på näringsfastigheter – sin motsvarighet i de nya bestämmelserna i 25 § 5 mom. Reglerna tar bl.a. sikte på den situationen att en bostadsrätt i näringsverksamhet avyttras. Av regeln framgår att kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL vid vinstberäkningen skall anses som förbättringskostnad.

#### 26 § 6 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 c nionde stycket av anvisningarna till 36 § KL.

#### 26 § 7 mom.

Momentet motsvarar för bostadsrätternas del stadgandet i 25 § 9 mom. och innehåller schabloniserade vinstberäkningsmetoder. Utgångspunkten för vinstberäkningen enligt detta moment är vederlaget för den avyttrade egendomen sedan detta justerats med hänsyn till lägenhetens andel i föreningens nettoskuld eller nettoförmögenhet vid avyttringstillfället.

Första stycket innehåller den mest förmånliga schablonregeln för att beräkna vinsten vid avyttring av en bostadsrätt. Bestämmelsen – som tar sikte på det fallet att en fysisk person avyttrar en privatbostad som är hans permanentbostad – innebär att vinsten i så fall får beräknas till 30 % av vederlaget sedan detta justerats på ovan angivet sätt. Definitionen av begreppet permanentbostad är densamma som i 25 § 9 mom. till vilken bestämmelse en hänvisning är gjord. Av stycket framgår också att om den mest förmånliga vinstberäkningsschablonen inte är tillämplig får vinsten beräknas till 60 % av det med hänsyn till nettoförmögenheten eller nettoskulden justerade vederlaget. Denna bestämmelse blir tillämplig i de fall bostadsrätten t.ex. använts för fritidsändamål eller om den avyttras av ett dödsbo.



I *andra stycket* finns en schablonregel som får tillämpas i de fall avyttringen avser en bostadsrätt som inte är privatbostad, dvs i de fall bostadsrätten ingår i en näringsverksamhet. I så fall får vinsten beräknas till 90 % av det justerade vederlaget.

*Tredje stycket* saknar motsvarighet i lagrådsremissen. Där behandlas den situationen av en privatbostad avyttras och denna i den skattskyldiges hand under något av de tre närmaste åren före avyttringen inte varit privatbostad utan ingått i en näringsverksamhet. I så fall får vinsten inte beräknas enligt någon av de schabloner som eljest enligt första stycket gäller för privatbostäder. Vinsten får – om den skattskyldige inte väljer att beräkna vinsten enligt en konventionell metod – i stället beräknas enligt *andra stycket*, dvs. enligt samma schablon som gäller för bostadsrätter som inte är privatbostäder.

I *fjärde stycket* återfinns den inledningsvis nämnda bestämmelsen om att vinsten skall beräknas med hänsyn till lägenhets andel i föreningens nettoförmögenhet eller nettoskuld vid avyttringstillfället.

#### 26 § 8 mom.

Hänvisningen till 25 § 10 mom. innebär att vinsten alltid får beräknas till 30 % av vederlaget om en bostadsrätt som är privatbostad exproprieras eller avyttring eljest sker under tvångsliknande förhållanden. Också i detta fall skall vinsten beräknas med hänsyn till lägenhetens andel i föreningens nettoförmögenhet eller nettoskuld vid avyttringstillfället.

#### 27 § 1 mom.

I *första stycket* regleras vilka värdepapper som skall reavinstbeskattas tillsammans med aktierna enligt genomsnittsmetoden, vilket närmare beskrivits i avsnitt 6.5.5. Interimsbevis definieras i 3 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385). Alla andelar i aktiefonder beskattas enligt denna paragraf. Någon särreglering för andelar i s.k. avkastningsfonder föreslås inte. Se dock undantaget för kvittning enligt 6 mom. Handelsbolagsandelarna har skilts från de aktiebeskattade instrumenten och regleras i 28 §. Genomsnittsmetoden gäller inte för dem. Med teckningsrättsbevis avses som en nyhet såväl företrädesrätter till nyteckning av aktier som sådana som avser konvertibla skuldebrev eller skuldebrev med optionsrätt. Dessa regleras i 4 kap. 3 § resp. 5 kap. 10 § aktiebolagslagen. Vinstandelsbevis ingår inte i uppräknningen i nuvarande regler men beskattas enligt aktievinstreglerna. De regleras i 7 kap. 2 § aktiebolagslagen. Med vinstandelsbevis avses både konvertibelt sådant och bevis utan konverteringsrätt. Vissa inkomster som nu beskattas enligt 35 § 1 mom. 1 och 4 mom. KL kommer också att ingå bland dem som skall beskattas enligt aktievinstreglerna, t.ex. ersättningar i samband med options- och terminsaffärer. Beträffande beskattningsreglerna för de sistnämnda jfr 24 § 1 mom. *andra stycket*, 2 mom. första och femte styckena samt 4 mom. tredje och fjärde styckena.

För skuldebrev förenat med optionsrätt gäller till skillnad från dagens regler att bara aktievinstreglerna skall tillämpas. Efter påpekande från *lagrådet* har till skillnad från vad som föreskrevs i lagrådsremissen angetts att också skuldebrev som *har varit* förenat med optionsrätt skall beskattas bland ak-

tierna. Detta gäller skuldebrev som har getts ut förenade med optionsrätt enligt 5 kap. aktiebolagslagen. Med optionsbevis avses avskild optionsrätt till nyteckning som blivit utfäst i förening med skuldebrev (5 kap. 5 § jämfört med 4 kap. 6 § aktiebolagslagen).

Det bör noteras att genomsnittsmetoden gäller för de uppräknade finansiella instrumenten oavsett om dessa är svenska eller utländska. Slutligen sägs att även andra finansiella instrument än de som räknats upp omfattas av aktievinstreglerna om instrumentet till sin konstruktion eller verkningssätt liknar de uppräknade. Detta innebär en presumtion för att ett nykonstruerat instrument skall beskattas som aktierna om det eller något underliggande instrument är hänförligt till denna kategori. Vid bedömning av om ett instrument skall anses vara liknande till sin konstruktion eller verkningssätt kan t.ex. vägas in om det i sina olika beståndsdelar är identiskt med några av de uppräknade instrumenten. Det ligger i sakens natur att stora krav på förutsebarhet måste upprätthållas vid den typ av analogitolkning som påbjuds genom detta stadgande.

Begreppet finansiella instrument är nytt för skattelagstiftningen. Det är hämtat från den terminologi som används av värdepappersmarknadskommittén. I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2, s. 298 f.) anges att med finansiella instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott från allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i ett värdepapperslöst system, omfattas de av begreppet finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex. optioner, omfattas av begreppet.

Momentet har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter.

#### 27 § 2 mom.

I *första stycket* finns grundregeln för beräkning av anskaffningsvärden enligt genomsnittsmetoden. Regeln överensstämmer i huvudsak med den nuvarande genomsnittsmetoden för äldre aktier enligt punkt 2 b andra stycket av anvisningarna till 36 § KL. En skillnad gentemot nu gällande regler är dock att gränsen för vad som skall anses utgöra samma slags instrument dras snävare enligt den nya lydelsen. För att markera denna förändring har angetts att förutom slag skall också "sort" vara avgörande för om separat genomsnittsberäkning skall göras. Härmed avses andra indelningsgrunder än de aktieslag som anges i 3 kap. 1 § aktiebolagslagen (jfr avsnitt 6.5.3).

I 24 § 1 mom. tredje stycket ges bestämmelser om att det genomsnittliga anskaffningsvärdet skall övertas av den som förvärvar egendom genom benefik överlåtelse.

Det bör noteras att reglerna i 3 § 6 mom. om avdragsrätt för räntekompensation gäller även de fordringar som skall beskattas enligt 27 §.

I *andra stycket* finns en alternativ regel för fastställande av anskaffningsvärde som motsvarar den nuvarande schablonregeln i punkt 2 b tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL. Procentsatsen är dock 20. Här finns

också definitionen av vad som avses med marknadsnoterad. Den anknyter till den definition som i dag återfinns i punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. En skillnad i förhållande till definitionen i nämnda lag är att det här anges att noteringen skall vara allmänt tillgänglig. Anledningen till detta är att noteringar hos privata kreditinstitut skall räknas som "marknadsnotering" likaväl som notering på t.ex. Stockholms fondbörs – men både skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna måste kunna få del av noteringarna för att instrumenten skall anses marknadsnoterade.

Det bör noteras att för att ett finansiellt instrument skall anses marknadsnoterat räcker det inte att ett annat instrument utgivet av samma bolag är föremål för marknadsnotering. Det räcker inte heller att ett underliggande finansiellt instrument är marknadsnoterat. För att t.ex. en aktieoption skall anses marknadsnoterad måste själva optionen vara noterad – det räcker inte att den underliggande aktien är noterad (jfr avsnitt 6.5.8 och 6.5.9).

*Tredje stycket* innehåller en kompletterande regel för beräkning av anskaffningsvärden för delbevis och teckningsrättbevis (jfr avsnitt 6.5.7). Regeln som innebär att anskaffningsvärdet skall anses vara noll kr. gäller dessa rätter endast om de erhållits med stöd av innehav av moderaktie. Den överensstämmer i princip med vad som nu gäller enligt punkt 3 b nionde stycket av anvisningarna till 36 § KL för beräkning av anskaffningskostnad för teckningsrätt till konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt. Beträffande begreppet "teckningsrätt" se 1 mom. Anskaffningsvärdet noll kr. gäller både om rätterna säljs och om rätten utnyttjas för förvärv av finansiellt instrument och instrumentet säljs.

En förutsättning för att regeln skall tillämpas är att erhållandet av beviset eller rätten inte är att betrakta som utdelning. Det har inte föreslagits några regler som innebär någon ändring av vad som enligt nuvarande praxis betraktas som utdelning. Förvärv av företrädesrätter till köp eller teckning av aktier i andra bolag än det moderaktien avser, innebär ofta utdelningsbeskattning. Dessa rätter kallas allmänt inköpsrätter. De omfattas inte av momentet.

Momentet har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter.

### 27 § 3 mom.

Momentet innehåller en regel för beräkning av anskaffningsvärde för optionsbevis som erhållits genom teckning av skuldebrev som emitterats i förening med optionsrätt till nyteckning (jfr avsnitt 6.5.7).

Bestämmelserna innebär att en optionsrätt som förvärvats i förening med ett skuldebrev skall värderas enligt den s.k. restvärdemetoden, dvs. en proportionering av anskaffningsvärdet görs med ledning av skuldebrevets värde vid förvärvet och värdet av skuldebrevet jämte optionsrätten vid samma tillfälle. Resten av anskaffningsvärdet – det som inte är hänförligt till skuldebrevet – anses falla på optionsrätten. Detta gäller såväl när den avyttras separat som när den egendom vilken förvärvats med stöd av rätten avyttras. Regeln motsvarar nuvarande punkt 2 tionde stycket av anvisningarna till 36 § KL.

I momentet finns en förändrad motsvarighet till dagens strukturrationaliseringsregler i 35 § 3 mom. tredje stycket KL. Nuvarande regler innebär att regeringen i fråga om äldre aktier kan medge befrielse, helt eller delvis, från reavinstskatt vid strukturrationalisering. Förslaget innebär en övergång till ett uppskovsförfarande inom ramen för den ordinarie taxeringen. När formkraven för ett byte av aktier är uppfyllda blir konsekvensen att själva bytet inte utlöser någon beskattning. Det bör noteras att det krävs att aktierna nyemitterats. I *första stycket* anges att regeln är tillämplig när en här i riket bosatt fysisk person eller här hemmahörande juridisk person avyttrar aktier. Innebörden härav är bl.a. att en utflyttad fysisk person som är inskränkt skattskyldig här riket inte slipper beskattning i de aktuella fallen. I andra meningen framgår att detsamma gäller en person som visserligen har flyttat men ändå anses bosatt här på grund av att han har väsentlig anknytning hit. Med "motsvarande utländskt bolag" avses utländskt bolag enligt den definition som finns i 16 § 2 mom. (jfr prop. 1989/90:47. SkU16, SFS 1989:1039-1041). Dessutom skall bolagskonstruktionen och delägarskapet i övrigt likna ett svenskt aktiebolag.

Det bör noteras att den som vistas utomlands och omfattas av den s.k. ettårsregeln inte anses utflyttad och således ingår bland dem som kan få uppskov.

Efter *lagrådets* synpunkter har tillagts att anskaffningsvärdet för de inbytta aktierna skall utgöra anskaffningsvärde för de erhållna aktierna.

I *andra stycket* finns särskilda regler för förfarandet när det är fråga om aktier i ett fåmansföretag. Någon tidsfrist för när en sådan ansökan senast skall ha gjorts har inte föreskrivits. I allmänhet torde det ligga i den skattskyldiges intresse att få beskattningsfrågan klarlagd på ett så tidigt stadium som möjligt, ofta redan före avyttringen. Det kan dock inte uteslutas att det först i efterhand uppmärksammas att dispens erfordras.

Enligt *tredje stycket* skall avskattning i vissa fall ske om en skattskyldig som har medgetts undantag från beskattning enligt första eller andra stycket avflyttat från riket. Det gäller de fall när avyttringen skett till ett utländskt bolag och således utländska aktier erhållits i vederlag.

Förslaget omfattar bara aktier och inte också konvertibla skuldebrev som kapitalvinstkommittén föreslog (jfr avsnitt 6.5.11).

#### 27 § 5 mom.

I *första stycket* anges ett undantag från den generella avdragsbegränsningen till 70 % för reaförluster. Innebörden är att fri kvittning gäller för vinster och förluster på de finansiella instrument som avses i 1 mom. i den mån de är marknadsnoterade (jfr avsnitt 6.5.4). Definitionen på begreppet marknadsnoterad finns intagen i 2 mom.

I *andra stycket* undantas från den utvidgade kvittningsrätten andelar i aktiefonder som inte till minst tre fjärdedelar innehåller aktier. Regleringen innebär att alla aktiefonder beskattas bland aktierna men fondandelar beträffande fonder som inte innehåller tillräckligt mycket aktier behandlas som

icke marknadsnoterade aktier, dvs. reaförluster är alltid avdragsgilla till 70 %.

Momentet har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter.

## 28 §

Paragrafen behandlar avyttring av andel i handelsbolag och motsvarar punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL.

Innebörden av reavinstreglerna för andelar i handelsbolag är att ingångsvärdet för andelen skall justeras med hänsyn till gjorda tillskott och uttag och till skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott som belöper på andelen. Dessa regler kan användas även i fortsättningen. Att beskattning sker såväl i näringsverksamhet som kapital påverkar inte saken. Tekniken för rullning av underskott gör att någon justering för avdragsgillt underskott normalt inte blir aktuell i och med att underskottet inte dras av löpande utan i stället reducerar den skattepliktiga inkomsten följande år (jfr 26 § KL och prop. 1988/89:55 s. 29 beträffande underskott i rederirörelse m.m.). De enda situationer då ingångsvärdet skall justeras ned för en delägare som är fysisk person är när avdrag har medgetts enligt 33 § 3 mom. KL (underskott avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet) eller enligt 3 § 13 mom. (underskott i förvärvskällan när verksamhet i handelsbolaget upphör). I det senare fallet skall nedjusteringen av ingångsvärdet ske med hela underskottsbeloppet (och inte med 70 %).

## 29 § 1 mom.

I momentet ges bestämmelser om vinstberäkning vid avyttring av fordringar och andra finansiella instrument som är hänförliga till fordringar, t.ex. ränteoptioner och ränteindexoptioner. Dessa skall beskattas enligt genomsnittsmetoden, om de är utställda i svenska kronor. Dessa beskattas nu i huvudsak enligt 35 § 4 mom. KL. Här anges att fordringar m.m. som jämväl avses i uppräknningen i 27 § inte hör hit. Det gäller bl.a. konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis. Detta för att klargöra att bara kvittningsreglerna för aktier m.m. i 27 § gäller för de fordringar som skall beskattas enligt aktievinstreglerna (jfr avsnitt 6.6.1).

Det bör noteras att reglerna i 3 § 6 mom. om räntekompensation gäller för fordringarna.

## 29 § 2 mom.

Som framgår av avsnitt 6.6.3 skall värdeförändringar på marknadsnoterade fordringar (vanligen obligationer) som avses i 1 mom. beskattas som ränta. De omfattas därmed av de regler för avdragsbegränsning och kvittningsrätt som gäller för ränteutgifter och räntetäkter. Definitionen av begreppet marknadsnoterad framgår av 27 § 2 mom.

Av 3 § 2 mom. framgår att som huvudregel gäller begränsad avdragsrätt till 70 % för reaförluster. De marknadsnoterade svenska fordringarna skall beskattas som om reavinsterna utgjorde räntetäkter och reaförlusterna räntekostnader. Förlusterna blir därmed avdragsgilla i samma utsträckning som gäller för ränta. Den fullständiga kvittningsrätt för räntekostnader som

gäller mot ränteintäkter kommer således också att gälla mot de aktuella reavinsterna. Reaförlusterna blir också fullständigt kvittningsbara mot reavinsterna på dessa fordringar.

I sista meningen anges att detta inte gäller premieobligationer. För dessa gäller således att reaförluster endast får dras av till 70 %.

### 30 §

I paragrafen regleras reavinstberäkningen vid icke yrkesmässig avyttring av varje annan form av egendom än sådan som avses i 25–29 §§. Dessa regler finns i dag i 35 § 4 mom. KL.

Bestämmelserna i 30 § kompletterar de allmänna reglerna i 24 § och tar i första hand sikte på lösöre men reglerar även avyttring av flera andra egendomsgrupper. I avsnitt 6.9 anges närmare vilka typer av lös egendom som omfattas av bestämmelsen.

Särskilda regler gäller för egendom som innehas för personligt bruk. Sådan egendom utgör alltid lösöre. Den närmare avgränsningen mellan personligt lösöre och annan egendom utvecklas i avsnitt 6.9.2.

I *andra stycket* finns två lättnadsregler för egendom som innehas för personligt bruk.

Enligt *punkt 1* får ett schablonanskaffningsvärde på 25 % av nettoförsäljningsintäkten (försäljningsintäkten minus försäljningskostnaderna) användas för egendom som innehas för personligt bruk. Regeln tillämpas efter yrkande av den skattskyldige.

Av *andra punkten* framgår att vinst på egendom som innehas för personligt bruk är skattepliktig endast om de sammanlagda vinsterna på personligt lösöre under beskattningsåret överstiger 50 000 kr. Regeln är utformad som ett grundavdrag. Endast den del av vinsten som överstiger 50 000 kr. beskattas således.

*Tredje stycket* reglerar återläggning av värdeminskingsavdrag och andra avdrag för anskaffningen och motsvarar med redaktionella ändringar nuvarande punkt 2 e av anvisningarna till 36 § KL.

I *fjärde stycket* anges att genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. är tillämplig i vissa fall när det gäller lös egendom som inte används för personligt bruk. Det torde dock sällan råda sådan identitet mellan två innehav att den skall tillämpas. Det kan dock t.ex. gälla guld som vid olika tidpunkter inköpts till olika pris. I sådana fall skall ett genomsnittligt inköpspris dras av.

Enligt *femte stycket* medges inte avdrag för reaförlust på egendom som innehas för personligt bruk. Som framgår av avsnitt 6.9.3 anses värdeminskning på sådan egendom som en icke avdragsgill personlig levnadskostnad. För annan egendom än personligt lösöre gäller de generella reglerna i 3 § 2 mom. att avdrag endast medges med 70 % av reaförlusten.

I sammanhanget kan anmärkas att försäkringsersättning och annan ersättning för skada på egendom som avses i 30 § är skattefria enligt bestämmelserna i 19 § KL.

Paragrafen har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter.

## punkt 1

De nya reglerna träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. I samband härmed krävs vissa övergångsbestämmelser.

## punkt 2

De nya bestämmelserna i 24 § 4 mom. innebär att avyttringen blir bestämmande för beskattningstidpunkten. Om en överlåtelse har skett före den 1 januari 1991 utan att någon del av köpeskillingen har uppburits eller varit tillgänglig för lyftning skulle vinsten – utan särskilda övergångsregler – inte alls kunna beskattas. Vid avyttringen gällde den första kronans princip och efter den 1 januari 1991 blir avyttringen den beskattningsutlösande händelsen.

Bestämmelsen innebär att den första kronans princip behålls för avyttringar som skett före den 1 januari 1991 men som – på grund av att någon betalning inte erhållits – inte har kunnat beskattas senast vid 1991 års taxering. När beskattning skall ske tidigast vid 1992 års taxering skall vinsten beräknas i enlighet med de nya reglerna och beskattas enligt den skattesats som gäller inkomster i det nya inkomstslaget kapital (punkt 1 jämfört med punkt 2). Även bestämmelserna om avyttring av aktier i fåmansföretag i 3 § 12 mom. blir således tillämpliga. Beskattningen begränsas dock, i enlighet med vad *lagrådet* har förordat, till de fall där skatteplikt för vinsten föreligger enligt äldre regler.

Ytterligare en situation omfattas av övergångsbestämmelsen, nämligen behandlingen av en s.k. tilläggsköpeskillning i vissa fall. Om den första kronans princip innebär att beskattning skall ske visst år efter 1991, kan det inträffa att köpeskillingens totala belopp inte kan bestämmas. Situationen är alltså sådan som avses i 24 § 4 mom. andra stycket. Regleringen innebär att om den första delen av köpeskillingen med tillämpning av första kronans princip beskattats tidigast vid 1992 års taxering, skall också en tilläggsköpeskillning tas till beskattning vid den taxering som följer av samma princip, dvs. för det beskattningsår beloppet blir tillgängligt för lyftning.

Punkt 2 omfattar bara de fall då vinstbeskattningen skjutits upp på grund av 41 § KL. Punkten är inte tillämplig på andra avyttringar än sådana som omfattas av reavinstreglerna.

Övergångsbestämmelsen har utformats med beaktande av *lagrådets* synpunkter.

## punkt 3

Om beskattning har skett vid 1991 eller tidigare års taxering av viss del av en köpeskillning men beskattningen har måst anstå med en annan del av köpeskillingen som inte är känd, skall även denna tilläggsköpeskillning tas upp till beskattning när den blir tillgänglig för lyftning. Vinst- eller förlustberäkningen skall ske enligt de regler som tillämpades när den första delen av köpeskillingen beskattades. Den sålunda beräknade vinsten skall tas till beskattning i det nya inkomstslaget kapital enligt den nya skattesatsen.

För tillgångar, framför allt aktier, som beskattas enligt 35 § 3 mom. KL, undantas dock andra stycket i nämnda lagrum, nämligen reglerna om att endast viss del av vinsten är skattepliktig beträffande äldre aktier. Dessa äldre regler har tillkommit för att vid skatteuttaget ta hänsyn till att en viss del av vinsten endast innebär en kompensation för penningvärdets urholkning genom inflation. I det nya skattesystemet har skattesatsen om 30 % satts till en nivå som innebär ett schablonmässigt hänsynstagande till inflationen. Om både en viss andel av vinsten skulle få räknas bort och den nya låga skattesatsen skulle få tillämpas, skulle dubbel hänsyn till inflationen medges. För att anpassa underlaget till den nya skattesatsen skall alltså hela vinsten eller förlusten på aktier o.d. tas upp till beskattning resp. dras av. De nya reglerna för beskattning av reavinst som avser aktier o.d. i fåmansföretag (3 § 12 mom.) skall till följd av bestämmelsen inte tillämpas på sådan tilläggsköpeskilling som avses i punkt 3. Hela vinsten skall således beskattas i inkomstslaget kapital.

#### punkt 4

I fråga om fastigheter har som utvecklats i den allmänna motiveringen (avsnitt 6.4.13) föreslagits en 10-årig övergångsperiod. För avyttringar som sker under tiden mellan den 1 januari 1991 och den 31 december 1999, får omkostnadsbeloppet beräknas genom att det omkostnadsbelopp som hade kunnat användas om försäljningen skett den 31 december 1990 ökas med förbättringskostnader m.m. som lagts ned från detta datum fram till avyttringen. Vid indexuppräknings av ingångsvärde, eventuella uppskov, etc., skall dock användas en åttaårig initialperiod. Motsvarande gäller om s.k. tidigareläggning aktualiseras. En förutsättning är givetvis att fastigheten förvärvats före den 1 januari 1991.

Värdeminskningssavdrag m.m. skall återföras till beskattning i den omfattning som anges i punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL.

Övergångsregeln gäller inte när delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person avyttrar fastighet till företaget.

#### punkt 5

För bostadsrätternas del, där vinstberäkningen enligt gällande rätt sker enligt en nominell metod, har övergångsbestämmelserna anknutits till beräkningen av den skattepliktiga andelen av vinsten. Övergångsbestämmelsen omfattar endast bostadsrätter som anskaffats före den 1 januari 1987. Dessa äldre bostadsrätter "växer in" i det nya systemet under en treårsperiod. Sker avyttring under något av åren 1991, 1992 eller 1993 får den skattepliktiga vinsten beräknas till 60, 75 resp. 90 % av den enligt de nya reglerna beräknade vinsten.

Övergångsbestämmelsen är inte tillämplig om vinsten beräknas enligt schablonregeln i 26 § 7 mom.

#### punkt 6

Äldre reaförluster får utnyttjas inom nu gällande sexårsstid. Förlusterna beräknas efter äldre regler. Eftersom de nya reglerna innebär att inkomstslaget



tillfällig förvärvsverksamhet upphör för att delas upp i inkomstslagen näringsverksamhet och kapital måste övergångsbestämmelserna anpassas här- till. Avdrag för äldre reaförluster medges i huvudsak i inkomstslaget kapital. Sådana förluster skall få utnyttjas i den mån sådan vinst redovisas som enligt äldre regler skulle ha utgjort tillfällig förvärvsverksamhet. Hänvisningen till punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 36 § KL innebär en inskränkning i rätten att dra av förluster på premicobligationer. I punkten hänvisas där- emot inte till tredje stycket i nämnda anvisningspunkt där det anges att av- drag i första hand skall ske för de förluster som är hänförliga till beskatt- ningsåret. Eftersom "nya" förluster inte får sparas i det nya skattesystemet är det överflödigt att påpeka att de nya förlusterna får dras av först. Hänvis- ningen till fjärde stycket utgör en erinran om att bestämmelserna om avytt- ring av fastighet till närstående som i de nya reglerna med en mera generell utformning har tagits in i 24 § 3 mom. första stycket SIL, skall gälla även övergångsvis. Avdragsbegränsningen till 70 % tillämpas inte på gamla för- luster.

Övergångsbestämmelsen tar också sikte på juridiska personers reaförlus- ter vid 1991 och tidigare års taxeringar. Innebörden är att sådana äldre för- luster skall kunna kvittas under en sexårsperiod mot reavinster på i princip samma villkor som hittills har gällt. När det gäller t.ex. aktiebolag måste detta ske i inkomstslaget näringsverksamhet, eftersom bolagen inte redovi- sar inkomst av kapital. Förlusten får dock endast dras av mot sådana intäkter som enligt de äldre reglerna skulle ha redovisats i inkomstslaget tillfällig för- värvsverksamhet.

#### punkt 7

Regeln om beräkning av anskaffningsvärde för aktier köpta före den 2 april 1971 skall fortsätta att gälla för icke börsnoterade aktier.

#### punkt 8

För att reavinstbeskattningen av andelar i allemansfonder inte skall träffa värdestegring som uppkommit före den 1 januari 1991 får anskaffningsvär- det för andelarna bestämmas till marknadsvärdet den 31 december 1990. Är det verkliga anskaffningsvärdet högre får självfallet detta användas.

#### punkt 9

En ny punkt har tagits in beträffande beskattning av premier vid utfärdande av optioner. Bestämmelsen förtydligar att erhållna premier inte skall beskatt- as vid två tillfällen. Det gäller premier vid utfärdande av optioner med en löptid på högst ett år – för vilka tidpunkten för beskattning i vissa fall skjuts upp ett år i förhållande till nuvarande regler.

#### punkt 10

Punkten har införts efter förslag från *lagrådet*. Den som erlagt räntekompens- ation under år 1990 får göra avdrag för denna mot utfallande ränta enligt de äldre bestämmelserna. I andra stycket anges att de nya bestämmelserna inte

skall tillämpas vid reavinstberäkningen för en innehavare av skuldebrev som redan medgetts avdrag för räntekompensation mot utfallande ränta.

punkt 11

Vinstdelningsskatt tas ut sista gången vid 1991 års taxering. Enligt nuvarande 4 § andra stycket är vinstdelningsskatt som påförts ett visst år avdragsgill vid taxeringen följande år. Av punkten följer att avdragsrätten för påford vinstdelningsskatt finns kvar även efter 1991 års taxering. Punkten reglerar också det fallet då vinstdelningsskatt restitueras m.m.

punkt 12

I det nya systemet slopas den nuvarande begränsningen i kontinuitetsreglerna för företag som bedriver handel med fastigheter eller värdepapper (jfr kommentaren till 2 § 4 mom.). Punkten innebär att de nya bestämmelserna endast gäller för fusioner som genomförs efter det beskattningsår då obeskattade reserver återförts till beskattning.

punkt 13

Bestämmelsen om avdrag för underskott hänvisar till punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i KL. Genom hänvisningen kommer vad som sägs där om avdrag för rederiunderskott att gälla även för underskott i icke börsnoterat aktiebolag. Börsnoterade aktiebolag omfattas däremot inte av begränsningsregeln.

punkt 14

I punkten regleras beräkningen av schablonintäkten för investmentföretag och aktiefonder i de fall beskattningsåret påbörjats före den 1 januari 1991.

punkt 15

I punkten anges att de nya bestämmelserna om uttagsbeskattning eller bibehållet anskaffningsvärde tillämpas i fråga om tillgångar som bytt karaktär efter ikraftträdandet.

punkt 16

Bestämmelsen ansluter till punkt 12 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring av kommunalskattelagen. Där föreskrivs att underlaget för räntefördelning vid 1993–1995 års taxeringar skall multipliceras med endast 55, 70 resp. 85 % av statslåneräntan vid beräkning av intäkten i förvärvskällan (avsnitt 8.10.2). Motsvarande reducering av statslåneräntan skall givetvis också ske vid beräkning av det mot intäkten svarande avdraget i inkomstslaget kapital.

punkt 17

De nya reglerna om avdrag för underskott när en förvärvskälla har upphört tillämpas inte om förvärvskällan beskattats sista gången vid 1991 eller tidi-

gare års taxering. I stället skall övergångsbestämmelserna i lagen (1990:000) om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag tillämpas. Prop. 1989/90:110

punkt 18

I punkten anges att övergångsbestämmelserna till tidigare författningsändringar i KL och SIL som nu upphävts alltjämt skall gälla i tillämpliga delar i den mån de upphävda bestämmelserna motsvarar de nya bestämmelserna. Denna bestämmelse har sin motsvarighet i punkten 30 av övergångsbestämmelserna till KL.

### 12.3 Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

De överväganden som ligger bakom förslaget har tidigare redovisats i den allmänna motiveringen (avsnitt 7.4). Lagtekniskt har ändringarna utformats på följande sätt.

I 1 § anges på vilket fastighetsinnehav som fastighetsskatten tas ut. I ett nytt *andra stycke* anges att även privatbostad som är belägen i utlandet skall omfattas av uttaget av fastighetsskatt. Som angetts i specialmotiveringen till 5 § KL skall bostäder på jordbruksfastighet i utlandet hänföras till näringsfastighet. Näringsfastighet i utlandet blir inte föremål för fastighetsskatt i Sverige. Vad gäller bostadsrätter i utlandet bör följande noteras. För i Sverige belägna bostadsrättslägenheter är bostadsrättsföreningen för närvarande skattesubjekt för fastighetsskatt resp. schabloninkomstbeskattning. I den allmänna motiveringen har närmare redogjorts för dessa regler. På sikt bör en likformig beskattning av bostadsrätter och småhus införas. Frågan är emellertid föremål för utredning och de i denna proposition framlagda förslagen innebär ingen ändring i detta avseende. Däremot innebär förslaget att ägaren till en här i riket belägen bostadsrättslägenhet, som utgör privatbostad, beskattas för eventuella uthyrningsinkomster av denna i inkomstslaget kapital. Detta föreslås gälla även om sådan bostadsrätt är belägen i utlandet. Beträffande de i utlandet belägna bostadsrätterna och privatbostadsfastigheterna innebär detta inget nytt utan gäller redan sedan tidigare. En nyhet är däremot att utomlands belägna bostadsrättslägenheter och liknande objekt, som utgör privatbostäder, omfattas av uttaget av fastighetsskatt. Detta har ansetts ligga i linje med önskemålet om en likformig beskattning av bostadsrättslägenheter och egnahem. Eventuellt förekommande "dubbelbeskattning" av dessa objekt undviks genom att den utländska skatten avräknas från den svenska skatten i enlighet med svensk lagstiftning och ingångna dubbelbeskattningsavtal.

När det gäller privatbostäder belägna i utlandet är avsikten att skattskyldigheten till fastighetsskatt skall vara begränsad till fysisk person för tid under vilken denne varit bosatt i Sverige. Enligt *lagrådet* bör detta komma till uttryck genom att ett nytt  *tredje stycke* införs i 2 § fastighetsskattelagen med denna innebörd. Bestämmelserna har utformats i enlighet härmed.

Bestämmelserna om procentsatser och underlag för skatten bör liksom för närvarande tas in i 3 §. Vad beträffar sådan privatbostad som är belägen i utlandet skall underlaget, liksom fastighetsskatteunderlaget i övrigt, baseras på 75 % av marknadsvärdet. Eftersom man för dessa i utlandet belägna pri-

vatbostäder vanligtvis inte har tillgång till något taxeringsvärde eller motsvarande, bör det vederlag som ägaren erlagt, justerat med hänsyn till förändringar i penningvärdet, kunna tjäna till ledning för bestämmandet av underlaget förutsatt att förvärvet inte ligger alltför långt tillbaka i tiden. Den i 3 § *andra stycket* föreslagna permanenta nedsättningen av fastighetsskatten med början fr.o.m. år 1991 är avsedd att gälla endast för i Sverige belägna bostadsfastigheter. Enligt *lagrådet* bör detta uttryckligen framgå av lagtexten. Ett förtydligande härom införs. I enlighet med vad *lagrådet* anfört bör dessutom en redaktionell ändring vidtas i det andra stycket.

Därutöver bör följande justering företas i 3 § *andra stycket* jämfört med *lagrådsremissen*. Den i andra stycket föreslagna regeln om nedsättningen av fastighetsskatten i visst fall bör i tekniskt avseende kopplas till det beräknade värdeår som utgör året före taxeringsåret. Bestämmelsen blir således först tillämplig vid taxering året efter det år då byggnaden har åsatts nämnda värdeår. Detta är då den utgångspunkt från vilken den tioåriga nedsättningen beräknas. Den föreslagna nedsättningen gäller också om en redan befintlig byggnad undergår en sådan totalrenovering som innebär, att den i realiteten kan jämföras med en nyproducerad byggnad och den därför vid en omtaxering kommer att åsättas det värdeår som utgör året före taxeringsåret. I det fall regeln är tillämplig på ett av flera bostadshus på en fastighet bör nedsättningen av fastighetsskatten avse endast nämnda byggnad med tillhörande tomtmark.

I den paragrafen tas även in en bestämmelse om jämkning vid eldsvåda eller liknande händelse. Bestämmelsen motsvarar delvis det nuvarande stadgandet i 24 § 2 mom. KL. Det har dock inte ansetts befogat att göra jämningsregeln tillämplig endast beträffande sådan privatbostad utan den har fått en generell utformning.

Vidare har till denna bestämmelse överförts en regel från nuvarande punkt 1 av anvisningarna till 41 a § KL om att privatbostads andel av taxeringsvärde på sådan samfällighet som avses i 41 a § KL skall inräknas i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

Beträffande övergångsbestämmelserna bör betonas, såvitt avser punkterna 3 och 4, att den tillfälliga nedsättningen av fastighetsskatten inte avses gälla privatbostadsfastigheter i utlandet. Detta följer också av att de där använda begreppen småhusenhet resp. lantbruksenhet enbart är tillämpliga på svenska fastigheter. Övergångsbestämmelserna bör i redaktionellt avseende justeras på det sätt *lagrådet* föreslaget. Dessutom bör beträffande punkterna 3-6 övergångsbestämmelserna anmärkas att i den mån dessa är tillämpliga på ett av flera bostadshus på en fastighet skall nedsättningen av fastighetsskatten avse endast nämnda byggnad med tillhörande tomtmark.

## 12.4 Uppbördslagen (1953:272)

### 2 § 4 mom.

Momentets nuvarande bestämmelser om skattereduktion för s. k. hemma-make och för ensamstående med barn utgår. I momentet har i stället tagits

*4 § 1 mom.*

I momentet anges att skattetabeller bl.a. skall grundas på nuvarande regler om skattereduktion. Denna förutsättning bortfaller med anledning av förslaget. Vidare har en ändring skett med anledning av att schablonavdraget under inkomst av tjänst höjs till 4 000 kr.

*4 § 2 mom.*

I momentet anges att det skall i skattetabellen i särskilda kolumner tas upp skattebelopp för skilda grupper av skattskyldiga, nämligen de som är berättigade till viss skattereduktion och de som inte är det. Momentet upphör att gälla eftersom ifrågakvarande skattereduktion föreslås slopad.

*10 §*

I denna paragraf anges vad som inte skall ingå i underlaget för beräkning av preliminär A-skatt. Förslaget om principiell skatteplikt för kostnadsersättningar föranleder ändringar av första och andra styckena som fick sin nuvarande lydelse genom SFS 1989:1025.

Det nya *första stycket* innebär att i fråga om ersättningar för ökade levnadskostnader vid sådan tjänsteresa inom riket som avses i punkterna 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § KL gäller undantaget endast om ersättningen inte överstiger de avdragsgilla schablonbelopp som anges i de nämnda anvisningspunkterna. Efter en varaktighet av tre månader krävs dessutom ett särskilt beslut av skattemyndigheten.

I fråga om ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utom riket gäller enligt *andra stycket* att ersättningen skall undantas från underlaget för beräkning av preliminär A-skatt till den del den inte överstiger avdragsgillt belopp enligt punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 33 § KL.

Enligt *tredje stycket* skall motsvarande gälla beträffande ersättning för tjänsteresa med egen bil.

I de ersättningsfall som avses i paragrafens första–tredje stycken skall alltså eventuella överskjutande eller icke avdragsgilla belopp behandlas som lön och ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt.

*Fjärde stycket* innehåller bestämmelser om annan skattepliktig ersättning för vissa med tjänsten förenade kostnader än som avses i de föregående styckena i paragrafen. Ersättningen kan avse kostnader exempelvis för verktyg eller instrument som är nödvändiga i tjänsten. Med kostnader som är förenade med tjänsten avses däremot inte ökade levnadskostnader som uppkommer för en anställd med anledning av att han har sitt arbete på annan ort än den där han har sin bostad, s.k. tillfällig anställning, eller på grund av dubbel bosättning (jfr punkt 3 a första och andra styckena av anvisningarna till 33 § KL). I sådana fall är frågan om kostnaderna är avdragsgilla eller inte ofta i hög grad beroende av den anställdes personliga förhållanden. Ersättning för sådana kostnader skall likställas med lön och således ingå i underlaget för beräkning preliminär skatt. Detta hindrar givetvis inte att den en-

skilde begär jämkning av den preliminära skatten och på så sätt minskar skatteuttaget.

För att ersättning för kostnader som är förenade med tjänsten skall ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt skall den avse kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering eller också överstiger avdragsgillt belopp. Det skall vara uppenbart att det förhåller sig på något av de båda sätten. Härigenom finns utrymme för felbedömningar från utbetalarens sida utan att ersättningen behöver ingå i underlaget.

Om det är uppenbart att ersättningen avser icke avdragsgilla kostnader skall preliminär skatt beräknas på hela ersättningen. Är det uppenbart att ersättningen överstiger avdragsgillt belopp skall skatt beräknas på överskjutande del.

#### *41 § 2 mom.*

Ändringen föranleds av att existensminimireglerna slopas vid taxeringen och vid uttagandet av preliminär skatt. Till lagrummet har förts vissa bestämmelser från anvisningarna. Dessa har justerats och anpassats till vad som föreslås i fråga om 15 kap. 6 a § utsökningsbalken. Se i övrigt specialmotiveringen till lag om ändring i utsökningsbalken.

#### *48 § 5 mom.*

Momentet innehåller de nya anståndsbestämmelserna som har behandlats i avsnitt 6.2.6. Anstånd får medges efter avyttring av fastighet, bostadsrätt eller aktier i fåmansföretag. Det ligger i sakens natur att anstånd inte bör ifrågakomma i andra fall än när den kvarstående skatten kan hänföras till en fastighets avyttring etc.

Bestämmelsen har utformats i enlighet med vad *lagrådet* föreslagit.

### **Anvisningar**

#### *till 41 §*

Anvisningarna upphör att gälla med anledning av att reglerna om existensminimum slopas vid den preliminära beskattningen och vid taxeringen. De bestämmelser som behövs i fråga om avdrag för kvarstående skatt har förts till 41 § 2 mom.

### **Övergångsbestämmelser**

Enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna träder ändringarna i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången i fråga om preliminärskatt för 1991 och slutlig skatt på grund av 1992 års taxering. Mot bakgrund av förslaget i fråga om 15 kap. 6 a § UB bör dock – i fråga om avdrag för kvarstående skatt – de nya föreskrifterna i 41 § 2 mom. tillämpas första gången vid avdrag för kvarstående skatt på grund av 1990 års taxering.

## 1 §

I *första stycket* anges de företagsformer som får utnyttja surv.

De företag som undantas i *andra stycket* är aktiebolag som bedriver försäkringsrörelse, Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar, SBAB, schablonbeskattade bostadsföretag, vissa företag i den s.k. katalogen, investmentföretag och förvaltningsföretag (jfr beträffande bl.a. SBAB specialmotiveringen till 2 § 8 mom. SIL). Undantag görs även i fråga om handelsbolagsbeskattade dödsbon. I fråga om handelsbolag gäller särskilda regler i 11 §.

Vad gäller juridiska personer och enskilda näringsidkare som skall upprätta årsboksutskott skall enligt  *tredje stycket* en mot survavdraget svarande avsättning ha gjorts i räkenskaper.

## 2 §

Av paragrafen framgår att survavsättning kan grundas på tre olika underlag, kapitalunderlag (K-surv), löneunderlag (L-surv) och inkomstunderlag (I-surv).

## 3 §

Enligt *första stycket* är underlaget för K-surv skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten.

Det förhållandet att avsättning skall beräknas på det beskattade egna kapitalet innebär i sig att årets skattekostnad utgör en skuld. Årets skattekostnad är emellertid beroende av årets survavsättning vilket innebär att dessa egentligen måste bestämmas simultant. För att undvika en sådan komplikation skall den inkomstskatt som belöper på beskattningsåret inte till någon del påverka beräkningen av kapitalunderlaget. Hänsyn till skattekostnaden tas genom att beskattningsårets inkomstskatt beräknas schablonmässigt till 30 procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten före återföring av föregående års avsättning, avdrag för årets avsättning och före eventuella Annellavdrag och avdrag för insatsutdelning. Den beräknade skattekostnaden skall minska underlaget.

Att årets verkliga skattekostnad inte skall påverka kapitalunderlaget innebär att inte heller det förhållandet att preliminärskatt betalats under beskattningsåret skall påverka kapitalunderlaget. Det innebär att preliminärskattbetalningar måste "återläggas" vid beräkning av kapitalunderlaget. Preliminärskatt som avser termin 6 och som för ett kalenderårsföretag förfaller till betalning i januari året efter beskattningsåret har inte någon inverkan om inte betalning sker under beskattningsåret.

Den inkomstskatt som belöper på tidigare beskattningsår behandlas på vanligt sätt. Eventuella skatteskulder från tidigare beskattningsår skall till den del de inte täckts av fyllnadsbetalningar under året behandlas som skulder vid beräkning av kapitalunderlaget.

Ett exempel får illustrera.

Företaget har vid beskattningsårets utgång tillgångar på 1 100 (årets vinst är 100) och skulder (exkl. årets skattekostnad) på 500. Föregående års survavsättning uppgick till 150. Under beskattningsåret har preliminärskatt erlagts med 25.

Survunderlaget bestäms som tillgångar (inkl. erlagd preliminärskatt) – skulder – 30 procent av den beskattningsbara vinsten före survavsättning, dvs.

$$1\ 125 - 500 - (30\ \% \text{ av } \text{årets vinst } 100 =) 30 = 595$$

Årets maximala survavsättning är (30 % av 595 =) 178,5.

Årets skattekostnad beräknas:

årets vinst	+ 100,0
återföring av föregående års survavsättning	+ 150,0
avdrag för årets survavsättning	- 178,5
beskattningsbar vinst	71,5

Årets inkomstskatt uppgår till (30 % av 71,50 =) 21,45

Om exemplet ändras så att det i den redovisade vinsten (100) antas ingå ej skattepliktiga intäkter på 20 beräknas schablonskatt med 30 % på (100–20 =) 24.

Survunderlaget blir då 1 125–500–24 = 601

Årets maximala survavsättning är 180,3 och årets skattekostnad 14,91.

Utländska juridiska personer har enligt 1 § första stycket 5 rätt till survavsättning. Kapitalunderlaget för utländska juridiska personers filialer i Sverige kommer självfallet inte att omfatta andra tillgångar och skulder än sådana som tillhör filialens verksamhet.

Aktier och andelar i ekonomiska föreningar får enligt *andra stycket 1* inte räknas in i underlaget om röstetalet för aktierna eller andelarna uppgår till minst 25 % eller om utdelningen är skattefri enligt 7 § 8 mom. tredje stycket b SIL. 25-procentsregeln kan bli aktuell att tillämpa vid innehav av omsättningsaktier eller om en beräkning av kapitalunderlaget skall göras för ett förvaltningsföretag (jfr kommentaren till 12 §). Av *andra stycket 2* framgår att andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. SIL än aktier och andelar inte räknas som tillgång om innehavet är näringsbetingat. Det är här fråga om sådana finansiella instrument som beskattas på samma sätt som aktier.

I *andra stycket 3* finns en bestämmelse som syftar till att hindra en dubbelräkning av survunderlag för företag som är i intressegemenskap (begreppet intressegemenskap definieras i 12 §). Det förekommer t.ex. att ett moderbolag redovisar en fordran avseende anteciperad utdelning trots att dotterbolaget inte kan ta upp en motsvarande skuldpost. En sådan fordran skall inte räknas in i kapitalunderlaget.

Som skuldpost räknas enligt *tredje stycket 1* – utöver låneskulder m.m. – sådana reserveringar för vilka avdrag har medgetts vid inkomsttaxeringen (jfr vinstdelningsskatten, prop. 1983/84:50 s. 97). Det kan vara fråga om t.ex. avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

Förlagsinsatskapital i en ekonomisk förening räknas enligt *tredje stycket 2* som skuld för föreningen. Däremot räknas inte föreningens medlemsinsatskapital som skuld.

Belopp som har avsatts till ersättningsfond räknas enligt *tredje stycket 3*



som skuld (av punkt 2 av övergångsbestämmelserna framgår att detsamma gäller för andra fonder som kan förekomma övergångsvis, t.ex. investeringsfonder och återanskaffningsfonder).

Bestämmelsen i *tredje stycket 4* föranleds av de särskilda regler som gäller enligt 12 § tredje stycket för koncerner m.m. där det ingår utländska företag.

Enligt *fjärde stycket* räknas inte en survavsättning som skuld.

#### 4 §

Till skillnad från vad som gäller för juridiska personer beräknas kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon på grundval av förhållandena vid beskattningsårets ingång. Detta framgår av *första stycket*.

I punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 § KL anges i vilken utsträckning räntor och vinster på aktier, andelar m.m. hos en enskild näringsidkare skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Av dessa bestämmelser följer att beskattningen i flertalet fall inte skall ske i näringsverksamhet utan i kapital enligt bestämmelserna i 27–30 §§ SIL. Andelar i kooperativa föreningar (som omfattas av 27 § 1 mom. SIL) och kundfordringar (som omfattas av 29 § 1 mom. SIL) beskattas dock i inkomstslaget näringsverksamhet. Detsamma gäller naturligtvis generellt om tillgången utgör omsättningstillgång i näringsverksamheten. Enligt *andra stycket* gäller motsvarande vid beräkning av survunderlaget. Tillgången räknas alltså in i survunderlaget om beskattning sker i näringsverksamhet. Nämnas kan också att aktier, andelar m.m. hos ett handelsbolag beskattas i näringsverksamhet och att sådana tillgångar därför ingår i handelsbolagets kapitalunderlag vid en beräkning enligt 4 § (jfr 11 §).

Enligt *fjärde stycket 1* skall lån avseende tillgångar som beskattas enligt kapitalreglerna hållas utanför beräkningen av survunderlaget. Reglerna är alltså symmetriska på tillgångs- och skuldsidan. När det gäller näringsfastigheter är dock reglerna något annorlunda. Näringsfastigheter beskattas vid avyttring enligt kapitalreglerna men den löpande beskattningen sker i näringsverksamheten. Fastigheterna får också räknas som tillgångar vid beräkning av kapitalunderlaget (jfr kommentaren till 6 §). Lån avseende fastigheter skall räknas som skuld vid beräkning av underlaget.

I 44 § KL anges att när det inte kan utredas hur stor del av det upplånade kapitalet som hänför sig till olika förvärvskällor kan fördelning av avdrag för skuldräntor ske genom att kapitalet hänförs till de olika förvärvskällorna i förhållande till värdet av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarna.

Inför övergången till det nya skattesystemet krävs i vissa fall en ny fördelning av tillgångar och skulder. En mangårdsbyggnad som bebos av ägaren skall således inte längre ingå i näringsverksamheten (jfr 5 § KL). En sådan byggnad med tillhörande tomtmark hänförs i stället till inkomstslaget kapital. Är lantbruksegendomen belånad och kan det inte utredas hur stor del av skulderna som belöper på resp. förvärvskälla måste en fördelning av skulderna göras. Vid fördelningen bör särskilt punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt kunna vara vägledande. En schablonmässig fördelning bör således göras med ledning av värdet på bostadsbyggnaden och tomtmarken jämfört med värdet av samtliga tillgångar i förvärvskällan.

Ett exempel får illustrera.

Anta att taxeringsvärdet på en jordbruksfastighet är 600 000 kr. varav 200 000 kr. belöper på bostadsbyggnadsvärde och tomtmark. Vid beskattningsårets ingång finns andra tillgångar i verksamheten (kassa, lager, inventarier etc.) på 300 000 kr. Tillgångarna uppgår sammanlagt till 900 000 kr. Skulderna antas uppgå till 1 milj.kr. Av skulder och skuldräntor skall så stor del hänföras till inkomstslaget kapital som värdet på bostadsbyggnad och tomtmark utgör i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i förvärvskäslan, dvs. (200 000/900 000=) 22 % hänförs till inkomstslaget kapital och 78 % till näringsverksamhet. Av skulderna hänförs alltså 780 000 kr. till näringsverksamheten.

Vid beräkning av kapitalunderlaget (jfr kommentaren till 6 §) är värdet på tillgångarna totalt 580 000 kr. (70 % av 400 000 kr. – taxeringsvärdet på lantbruksenheten exkl. bostadsbyggnads- och tomtmarksvärde – samt övriga tillgångar om 300 000 kr.). Kapitalunderlaget blir således minus 200 000 kr.

Den teknik som nu beskrivits kan även tillämpas vid bestämmande av i vilken omfattning i näringsverksamheten upptagna lån använts för att anskaffa tillgångar som i survhänseende inte hänförs till näringsverksamheten.

Huruvida en bostad skall räknas som privatbostad eller näringsfastighet skall för varje kalenderår bestämmas på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång (jfr 5 § sista stycket KL). Eftersom kapitalunderlaget för fysiska personer beräknas med utgångspunkt från förhållandena vid beskattningsårets ingång kommer händelser under året inte att påverka kapitalunderlaget. I fall med brutna räkenskapsår – vilket kan förekomma undantagsvis – får bedömningen göras med hänsyn till förhållandena vid utgången av det kalenderår som avslutats närmast efter räkenskapsårets ingång.

Bestämmelsen i *femte stycket* innebär att man för de enskilda näringsidkarnas del tar hänsyn till på näringsverksamheten belöpande fordran eller skuld avseende skatt och avgifter endast när det är fråga om skogsvårdsavgift, statlig fastighetsskatt eller mervärdesskatt.

## 5 §

I *första stycket 1* finns en särskild värderingsregel för omsättningsfastigheter. Att regeln behövs hänger samman med att avdrag för värdeminskning kan medges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

Enligt *första stycket 2* skall lager och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Inventarier m.m. (inkl. mark- och byggnadsinventarier) tas enligt *första stycket 3* upp till skattemässiga restvärden.

Anläggningsfastigheter tas enligt *första stycket 4* upp till anskaffningsvärdet reducerat med avdrag för värdeminskning på byggnader och markanläggningar, skogsavdrag m.m.

Aktier och andelar i ekonomiska föreningar tas enligt *första stycket 5* upp till anskaffningsvärdet såsom det definieras enligt genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. första stycket SIL. Andelar i utländska företag tas upp till 65 % av detta värde. Enligt *första stycket 6* skall även andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. SIL än aktier och andelar tas upp till det enligt genomsnittsmetoden bestämda värdet. Är det fråga om optioner m.m. avseende andelar i utländska företag tas tillgången upp till 65 % av detta värde.

Anläggningstillgångar i form av fordringar m.m. tas enligt *första stycket* 7 upp till anskaffningsvärdet.

I *andra stycket* finns en regel av övergångskaraktär. Regeln innebär att som anskaffningsvärde för anläggningsfastigheter i stället får användas viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet. Vid användning av taxeringsvärdealternativet skall hänsyn tas till värdeminskingsavdrag och liknande avdrag som medgetts vid 1982–1991 års taxeringar om avdragen för år räknat uppgått till minst 10 % av denna del av taxeringsvärdet. Eftersom del av taxeringsvärdet anses utgöra anskaffningsvärde följer av *första stycket* 4 att värdeminskingsavdrag och liknande avdrag vid 1992 års taxering och senare i sin helhet skall minska det angivna värdet.

Enligt *iredje stycket* skall jämkning göras om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar inte överstiger 75 % av värdet enligt alternativregeln efter värdeminskingsavdrag m.m. Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier. Bestämmelsen kan också användas i andra fall t.ex. om fastighetens värde minskat till följd av brand eller av andra orsaker.

Av *fjärde stycket* följer att med värdeminskingsavdrag avses även belopp varmed ersättningsfond, investeringsreserv, investeringsfond e.d. tagits i anspråk. Vid värdering enligt *första stycket* 1 och 4 och alternativregeln enligt *andra stycket* skall alltså anskaffningsvärdet minskas med den del av utgiften som täckts av det ianspråktaga beloppet.

Enligt 2 § 4 mom. *åttonde stycket* SIL får avdrag för förlust inte göras vid koncerninterna avyttringar av fastigheter, aktier m.m. Det förvärvande företaget övertar alltså det ingångsvärde som gällde för det övertagande företaget. Av detta följer också att det förvärvande företaget övertar det överlåtande företagens kapitalunderlag avseende egendomen. Avyttringen leder alltså till ett minskat kapitalunderlag för det överlåtande företaget och ett i samma mån ökat kapitalunderlag för det förvärvande företaget. Motsvarande gäller vid sådana fusioner som avses i 2 § 4 mom. SIL. Någon uttrycklig bestämmelse om detta har inte ansetts nödvändig.

## 6 §

Värderingen av tillgångar hos fysiska personer och dödsbon skall enligt *första stycket* ske med tillämpning av bestämmelserna i 5 § utom såvitt avser fastigheter. Eftersom vinst vid försäljning av näringsfastigheter beskattas i inkomstlaget kapital skall sådana fastigheter – om de inte utgör omsättningstillgångar – tas upp till ett reducerat värde.

Enligt *andra stycket* tas fastigheter upp till 70 % av de i 5 § *första stycket* 4 angivna värdena. Därmed avses 70 % av anskaffningsvärdet efter avdrag för medgivna värdeminskingsavdrag. Har byggnad övergått från att vara privatbostad till att vara näringsfastighet skall anskaffningsvärdet minskas med värdeminskingsavdrag med 1,5 % av anskaffningsvärdet för varje beskattningsår byggnaden utgjort privatbostad (jfr punkt 6 *åttonde stycket* av anvisningarna till 23 § KI.). Även vid tillämpning av alternativregeln i 5 § *andra stycket* 1–3 skall värdet reduceras till 70 %. Lantbruksenheter får tas upp till 70 procent av den del av taxeringsvärdet som inte avser privatbostad.

Vidare skall bostadsrätter i s.k. äkta bostadsrättsföreningar och liknande tillgångar som ingår i näringsverksamheten – och inte utgör omsättningstillgångar – tas upp till ett till 70 % reducerat anskaffningsvärde. Omsättningsfastigheter omfattas inte av den i andra stycket angivna begränsningen till 70 %.

I tredje stycket finns en särskild regel för behållning på skogskonto och upphovsmannakonto. Den innebär att hälften av behållningen räknas som tillgång vid beräkning av kapitalunderlaget. Någon prövning av om medlen är avsedda för näringsverksamheten behöver inte göras (av punkt 3 av övergångsbestämmelserna framgår att motsvarande gäller för medel på uppfinnarkonto).

#### 7 §

Löneunderlaget definieras på samma sätt som underlaget för avsättning till resultatutjämningsfond enligt nuvarande 41 d § KL. För fysiska personer och dödsbon gäller att beräkning skall göras på grundval av lönekostnaderna i förvärvskällan.

#### 8 §

Inkomstunderlaget definieras på samma sätt som underlaget för avsättning till den inkomstbaserade resultatutjämningsfonden enligt nuvarande 41 d § KL. Även här gäller att beräkning skall göras i förvärvskällan. Av definitionen följer att återföring av föregående års survavsättning ingår i underlaget men inte sådan intäkt som enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL påförs vid negativt kapitalunderlag (räntefördelning).

#### 9 §

Av bestämmelserna framgår att sådana juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 får göra avsättning antingen på kapitalunderlaget eller löneunderlaget. Det är inget som hindrar att företaget ett år beräknar avsättning på kapitalunderlaget och nästa år på löneunderlaget eller vice versa.

Särskilda regler gäller för företag som ingår i en intressegemenskap (jfr kommentaren till 12 §).

#### 10 §

Fysiska personer och dödsbon får beräkna avsättning till surv antingen på kapitalunderlaget och löneunderlaget eller på inkomstunderlaget. Avsättning görs i förvärvskällan. Det förhållandet att kapitalunderlaget är negativt hindrar inte att avsättningen beräknas på löneunderlaget.

#### 11 §

I fråga om handelsbolag gäller särskilda regler.

Enligt första stycket görs avdraget för avsättning till surv på bolagsnivå. Att dödsbon som behandlas som handelsbolag inte har rätt till avdrag framgår av 1 § andra stycket.

Juridiska personer som enligt 1 § inte har rätt till avdrag för surv bör inte

kunna få den förmånen indirekt genom att bilda ett handelsbolag. Därför föreskrivs i *andra stycket* att rätten till avdrag för surv faller bort om mer än tio procent av bolagets egna kapital eller inkomst belöper på sådana delägare.

I  *tredje stycket*  anges hur det maximala survavdraget skall beräknas i olika situationer. Skall ingen del av bolagets inkomst beskattas hos fysiska personer och dödsbon beräknas avdraget enligt bolagsreglerna (kapitalunderlaget belastas inte med någon skatt eftersom skatten betalas av delägarna). Skall å andra sidan ingen del av bolagets inkomst beskattas hos aktiebolag m.fl. tillämpas reglerna för fysiska personer. Skall slutligen inkomsten beskattas hos båda kategorierna av skattskyldiga beräknas först det maximala avdraget enligt bolagsreglerna (med avsättning på antingen kapitalunderlaget eller löneunderlaget) och det maximala avdraget enligt reglerna för fysiska personer (med avsättning på antingen kapitalunderlaget och löneunderlaget eller på inkomstunderlaget). Avdraget får inte överstiga det lägre av dessa båda maximibelopp.

Vid tillämpningen av tredje stycket måste också reglerna i  *fjärde stycket*  beaktas. För en enskild näringsidkare ingår andelar i handelsbolag i hans kapitalunderlag om andelarna utgör omsättningstillgångar. Hos juridiska personer ingår handelsbolagsandelar generellt i kapitalunderlaget. För att undvika dubbelräkning måste insatskapital i handelsbolaget som belöper på sådana delägare räknas som skuld vid beräkning av handelsbolagets kapitalunderlag. Detta gäller även om handelsbolagets sammantagna egna kapital är noll eller negativt till följd av att andra delägare har en negativ kapitalbehållning i bolaget.

Bestämmelserna i  *femte stycket*  är aktuella i de fall att handelsbolaget bedriver flera verksamheter som saknar naturlig anknytning till varandra. I ett sådant fall skall kapitalunderlaget, löneunderlaget och inkomstunderlaget beräknas för alla verksamheterna i bolaget. Bolaget kan emellertid inte helt fritt fördela survavdraget vid inkomstberäkningen för verksamheterna.

Ett – i och för sig inte särskilt realistiskt – exempel får illustrera.

Anta att bolaget bedriver verkstadsrörelse, jordbruk och kapitalförvaltning. Dessa verksamheter beskattas hos delägarna i olika förvärvskällor (i inkomstslaget näringsverksamhet). Anta vidare att avdrag yrkas för avsättning på kapitalunderlaget, att kapitalunderlaget för bolaget är 1 000 och att avdrag yrkas med maximalt belopp (300), att kapitalunderlaget före reduktionen enligt fjärde stycket är 1 200 (deläggande aktiebolag har en kapitalbehållning om 200 i bolaget) och att en beräkning av kapitalunderlaget för de olika verksamheterna separat ger till resultat 900 (verkstadsrörelsen), – 150 (jordbruksrörelsen) och 450 (kapitalförvaltningen). Bestämmelserna i femte stycket innebär att – inom ramen för det sammanlagda avdraget om 300 – högst (30 % av 900 =) 270 av avdraget får hänföras till verkstadsrörelsen, högst (30 % av 450 =) 135 till kapitalförvaltningen och att inget avdrag får hänföras till jordbruket.

## 12 §

Här finns särskilda bestämmelser för företag i intressegemenskap. Dessa bestämmelser är nödvändiga för att företagen inte skall få större sammanlagt

avdrag än om företagen hade utgjort ett enda företag.

Enligt *första stycket* tillämpas bestämmelserna i paragrafen om något företag i intressegemenskapen yrkat avdrag för avsättning på kapitalunderlaget enligt 9 §. Definitionen av begreppet intressegemenskap är hämtad från nuvarande punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 41 § KL. Vad som tillkommit är en precisering av den tidpunkt som skall vara avgörande för bedömningen av om intressegemenskap föreligger eller ej. De företag som omfattas av definitionen är sådana juridiska personer som enligt första stycket 1–5 har rätt till avdrag för survavsättning, handelsbolag samt förvaltningsföretag.

Av *andra stycket* följer att om ett företag i intressegemenskapen har yrkat avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får övriga företag inte avdrag för avsättning på löneunderlaget. Beroende på de särskilda reglerna för behandling av negativa kapitalunderlag (jfr kommentaren till fjärde stycket) skall varje företag beräkna sitt kapitalunderlag oavsett om avdrag yrkas för avsättning eller ej.

I *tredje stycket* finns en särskild regel för beräkning av kapitalunderlaget när ett företag (här kallat moderföretaget) innehar andelar i en utländsk juridisk person som i sin tur – direkt eller indirekt – innehar aktier eller andelar i ett eller flera svenska företag (här kallat dotterföretag). Kapitalunderlaget i det svenska moderföretaget beräknas på följande sätt. Som skuld tas upp ett belopp motsvarande kapitalunderlaget i dotterföretaget – eller summan av kapitalunderlagen om det är fråga om innehav i flera företag – till den del beloppet överstiger 35 % av värdet av moderföretagets andelar i den utländska juridiska personen. Som skuld tas inte upp ett större belopp än 65 % av värdet av dessa andelar. Skulden kan således aldrig överstiga den del av andelarna som får tas upp som tillgång vid beräkning av moderföretagets kapitalunderlag.

Ett exempel får illustrera

Det svenska moderföretaget A har andelar i det utländska företaget B. Anskaffningsvärdet för andelarna – definierat enligt genomsnittsmetoden – är 450 000 och vid beräkning av kapitalunderlaget tas andelarna upp till 292 500. Förtaget B äger aktier i det svenska dotterföretaget C som har ett kapitalunderlag på 500 000. Kapitalunderlaget i C (500 000) – 35 % av värdet på A:s andelar i B (157 500) är 342 500. Detta belopp överstiger 65 % av värdet på A:s andelar i B och vid beräkning av kapitalunderlaget i A tas som skuld upp 292 500.

En utländsk juridisk person som bedriver verksamhet i filialform i Sverige har enligt 1 § första stycket 5 rätt till avdrag för survavsättning. Har ett svenskt moderföretag andelar i ett utländskt företag som i sin tur driver filialverksamhet i Sverige skall bestämmelsen tillämpas även på sådan verksamhet.

*Fjärde stycket* innehåller särskilda regler för behandlingen av negativa underlag (skulderna överstiger tillgångarnas skattemässiga restvärden). Ett negativt kapitalunderlag kan t.ex. uppkomma som en följd av att lånefinansie-

rade aktier i dotterbolag inte får räknas in i kapitalunderlaget (jfr 3 § andra stycket 1).

Företag med negativt underlag skall ta upp en intäkt vid taxeringen motsvarande 30 procent av underlaget multiplicerat med 70 % av statslåneräntan vid beskattningsårets utgång. Det negativa underlaget och därmed intäkten reduceras i den mån ett positivt underlag överförs från något annat företag inom gruppen. Har en sådan överföring skett minskar givetvis det positiva underlaget i det givande företaget. En förutsättning för att en sådan överföring skall godtas är att såväl det givande som mottagande företaget redovisar överföringen öppet vid samma års taxering (jfr reglerna om koncernbidrag). Effekten av en överföring är att det negativa underlaget inte beskattas till den del det "täckts" av ett positivt underlag. Det företag som avstått sitt positiva underlag (det givande företaget) kan inte göra avsättning på den del av underlaget som överförs.

Ett exempel får illustrera.

Anta att A är moderföretag till B. I A:s balansräkning finns på tillgångssidan aktier i B (1 000 000) och på skuldsidan lån (900 000) och aktiekapital (100 000). Kapitalunderlaget är alltså - 900 000. B:s kapitalunderlag är 2 000 000. Av fjärde stycket följer att A skall ta upp en intäkt om (7 % av 30 % av 900 000 =) 18 900 (om statslåneräntan antas vara 10 %). B har emellertid möjlighet att överföra 900 000 av sitt kapitalunderlag. A tar i så fall inte upp någon intäkt och B kan beräkna avsättning på 1 100 000.

Skulle koncernens sammantagna underlag (summan av de positiva och negativa underlagen) vara negativt får ett motsvarande belopp behandlas som ett positivt underlag. Detta belopp kan användas endast för att täcka befintliga negativa kapitalunderlag. Det kan inte läggas till grund för survavsättning. Beloppet skall hänföras till det företag som har det högsta negativa underlaget. Detta företag kan i sin tur överföra hela eller del av beloppet för att täcka negativa kapitalunderlag i andra företag. Innebörden av bestämmelsen är att negativa kapitalunderlag skall beskattas endast om de motsvaras av positiva underlag i andra företag. För regelns tillämpning krävs att företagen visar att koncernens sammantagna underlag är negativt.

Ett exempel:

Moderföretaget A har ett negativt kapitalunderlag på 1 milj. Dotterföretaget B har ett kapitalunderlag på 500 000, dotterföretaget C ett kapitalunderlag på 400 000 och dotterföretaget D ett negativt kapitalunderlag på 200 000. Koncernens sammantagna kapitalunderlag är - 300 000. Vid beskattning av det negativa kapitalunderlaget i A skall koncernens negativa underlag på 300 000 behandlas som en "pluspost" och A tar upp en intäkt på (7 % av 30 % av 700 000 =) 14 700 (om statslåneräntan antas vara 10 %). D tar upp en intäkt på (7 % av 30 % av 200 000 =) 4 200.

A kan i stället överföra del av "plusposten" på 300 000 till D som då inte tar upp någon intäkt. För A beräknas en intäkt på (7 % av 30 % på 900 000 =) 18 900.

De särskilda reglerna för koncerner kan medföra särskilda hanteringsproblem för skattemyndigheterna. Har ett företag i en koncern i deklarationen framställt yrkande om avdrag för avsättning till L-surv och ändras detta yrkande senare till ett yrkande om avdrag för avsättning till K-surv krävs

bl.a att övriga koncernföretag använder reglerna för K-surv. Det innebär att företag med negativa kapitalunderlag skall ta upp en intäkt. Beslut om omprövning till den skattskyldiges nackdel får meddelas inom ett år efter utgången av taxeringsåret. Att ett företag med negativt kapitalunderlag även efter utgången av denna tid normalt kan beskattas genom eftertaxering för ett negativt underlag följer av förslaget till 4 kap. 17 § första stycket 3 den nya taxeringslagen (jfr prop. 1989/90:74 s. 314). Ett beslut kan vanligen inte anses vara uppenbart oskäligt om det föreligger intressegemenskap mellan de skattskyldiga.

Enligt 1 § andra stycket har förvaltningsföretag inte själva rätt att göra survavsättning. Såsom begreppet intressegemenskap definierats i första stycket omfattas dock förvaltningsföretagen av reglerna för beskattning av negativa underlag. Ett förvaltningsföretag med ett negativt underlag skall därför ta upp en intäkt i den mån det negativa underlaget inte täckts av ett positivt underlag från ett annat företag. Har förvaltningsföretaget ett beräknat positivt underlag får det överföras till ett företag med negativt underlag.

Av *femte stycket* framgår hur reglerna skall tillämpas på handelsbolag. Reglerna avviker något från de som beskrivits tidigare. Intäkten beräknas för det eller de företag som beskattas för handelsbolagets inkomst under förutsättning att företaget (företagen) ingår i intressegemenskapen. Beskattas del av handelsbolagsinkomsten hos personer utanför intressegemenskapen reduceras intäkten i motsvarande mån. Av definitionen av begreppet intressegemenskap i första stycket följer att någon intäkt aldrig beräknas för en delägare som är fysisk person eller dödsbo.

### 13 §

Skatteutjämningsreserv får övertas vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket SIL. Vid sådant övertagande skall föregående års survavsättning i det överlåtande företaget återföras i det övertagande företaget.

### 14 §

I terminologiskt hänseende knyter bestämmelserna i survlagen an till beteckningarna i KL och SIL.

### 15 §

Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1-5 och som yrkar avdrag för survavsättning skall enligt *första stycket* i självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för att beräkna underlaget.

I *andra stycket* regleras skyldigheten att lämna de uppgifter som behövs för att ta ställning till om intressegemenskap föreligger mellan det ifrågavarande företaget och annat eller andra företag. Skyldigheten att lämna uppgifter angående frågan om intressegemenskap föreligger omfattar även förvaltningsföretag (jfr 12 § första stycket). Motsvarande gäller även för handelsbolag (jfr 2 kap. 25 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter).



Fysiska personer och dödsbon kan träffas av räntefördelning. Skyldighet föreligger därför att lämna de uppgifter som behövs för att beräkna kapitalunderlaget. Uppgiftsskyldigheten omfattar därutöver inkomstunderlaget eller löneunderlaget om avdrag för avsättning beräknats på något av dessa underlag.

### Övergångsbestämmelser

#### punkt 1

Lagen träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

#### punkt 2

Investeringsfonder och liknande fonder som kan förekomma övergångsvis skall vid beräkning av kapitalunderlaget enligt 3 och 4 §§ betraktas som skulder.

#### punkt 3

Behållning på uppfinnarkonto får till hälften räknas som tillgång vid beräkning av kapitalunderlaget.

#### punkterna 4-5

Avskattning av resultatutjämningsfond, avsättning till internvinstkonto och reserver i lager och pågående arbeten som kan finnas vid övergången till det nya systemet regleras i lagen om återföring av obeskattade reserver. Enligt denna lag fastställs ett uppskovsbelopp som skillnaden mellan de obeskattade reserverna och den survavsättning företaget gjort.

Vid återföringen av dessa reserver och fastställande av uppskovsbeloppet får reserverna räknas in i kapitalunderlaget med 85 % för juridiska personer och med 75 % för fysiska personer som väljer avsättning till kapital- och lönebaserad reserv (för fysiska personer som beräknar avsättning på inkomstunderlaget räknas de återförda reserverna i sin helhet in i underlaget).

Underlaget för surv utgörs av företagets beskattade egna kapital. För juridiska personer ligger en latent skatteskuld på 30 % i de obeskattade reserverna. Detta skulle tala för att enbart 70 % av reserverna skulle medräknas i survunderlaget. Beräkningar visar dock att detta skulle ge en ojämn avskattningsprofil – i förhållande till den avsedda med 25 % per år – med för högt skatteuttag det första, det tredje och det fjärde året och ett för lågt skatteuttag det andra året. Om å andra sidan de obeskattade reserverna i sin helhet räknas in i underlaget blir förhållandet det motsatta med bl.a. ett för högt skatteuttag det andra året. Detta resultat följer av att survunderlaget i båda fallen kommer att variera mellan olika år under avskattningsperioden.

Det sammanlagda avskattningsbeloppet för hela perioden är oberoende av vilken modell som väljs. Problemet gäller periodiseringen. Därutöver kommer det fastställda uppskovsbeloppet – om man väljer extremerna

70 eller 100 % – att ge en felaktig bild av storleken på skatt som faktiskt kommer att betalas. Beräkningar visar att avdrag för halva den latent skatteskulden – dvs. med 15 % av gamla reserver – på ett tillfredsställande sätt löser såväl periodiseringsproblemet som denna missvisning.

Det förhållande som framhållits ovan gäller även för fysiska personer. Den latent skatteskulden uppgår här till 50 % – för fysiska personer som enbart betalar kommunalskatt. Även här är det motiverat att i survunderlaget medräkna hälften av den latent skatteskulden – 25 % – i de återförda reserverna.

Det uppskovsbelopp som redovisas vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret, dvs. efter avdrag för den del av beloppet som föregående år återförts till beskattning, räknas in i survunderlaget med 70 % för juridiska personer och med 50 % för fysiska personer (däremot skall det uppskovsbelopp som redovisas vid beskattningsårets utgång inte påverka beräkningen av underlaget). Här beaktas hela den latent skatteskulden. Det innebär att den successiva överföring av uppskovsbeloppet till skatt och redovisat eget kapital som sker under avskattningsperioden inte inverkar på survavsättningens storlek.

Vid beräkning av kapitalunderlaget enligt 3 § skall årets inkomstskatt beräknas schablonmässigt (jfr kommentaren till 3 §). I underlaget för beräkning av schablonskatt skall inte ingå de obeskattade reserver som skall återföras till beskattning, inte heller den del av uppskovsbeloppet som tas upp till beskattning.

## punkt 6

Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon finns en bestämmelse som skall förhindra att negativa kapitalunderlag vid övergången ger upphov till räntefördelning. Redovisas ett negativt kapitalunderlag vid 1992 års taxering får ett motsvarande belopp minskat med fribeloppet enligt reglerna om räntefördelning i punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL behandlas som en övergångspost vid 1992–1999 års taxeringar.

I *andra stycket* anges hur övergångsposten skall beräknas om den skattskyldige har flera förvärvskällor avseende enskild näringsverksamhet.

Ett exempel får illustrera.

Anta att den skattskyldige har tre förvärvskällor, A–C, i vilka kapitalunderlaget är + 300 000, –100 000 och – 400 000. Det sammanlagda kapitalunderlaget är således –200 000. Därav belöper 1/5-del eller 40 000 på B och 4/5-delar eller 160 000 på C. Beloppet skall reduceras med 50 000 motsvarande fribeloppet. Den skattskyldige kan välja hur han vill fördela fribeloppet.

Vid beräkning av kapitalunderlaget vid 1992 års taxering skall *andra fastigheter* än omsättningsfastigheter enligt  *tredje stycket* tas upp till det högsta av de värden som anges i 6 § *andra stycket*, dvs. det högsta av värdena enligt 5 § *första stycket* 4 eller 5 § *andra stycket* (i båda fallen efter att värdena reducerats till 70 %).

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller inte vid beräkning av kapitalunderlag i handelsbolag.

Som framgår av punkt 22 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) gäller övergångsvis särskilda regler när ett handelsbolag avyttrar näringsbetingade aktier m.m. Vinst vid en sådan avyttring beskattas i inkomstslaget kapital om avyttringen sker före utgången av år 1991 och – enligt de permanenta reglerna i punkt 1 tredje stycket sista meningen av punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL – i inkomstslaget näringsverksamhet om avyttringen sker senare. Beräknas handelsbolagets kapitalunderlag vid 1992 års taxering enligt reglerna för fysiska personer och dödsbon – dvs. med utgångspunkt i förhållandena vid beskattningsårets ingång – skall aktierna räknas in i underlaget endast om bolaget alltså innehar aktierna vid beskattningsårets utgång.

## 12.6 Lagen om återföring av obeskattade reserver

### 1 §

Av *första stycket* framgår vilket bokslut som skall ligga till grund för beslutet om uppskovsbelopp. I stycket anges att uppskov kan medges med beskattningen vid återföringen av de obeskattade reserverna. I första stycket anges också att bestämmelserna i lagen gäller för såväl fysiska som juridiska personer utom dödsbon som behandlas som handelsbolag.

I *andra stycket* definieras de obeskattade reserverna för vilka uppskov kan medges. Därmed avses resultatutjämningsfond, avsättning till internvinstkonto och reserver i lager och pågående arbeten. Har supplementärregel 1 tillämpats vid lagervärderingen och har nedskrivning gjorts med ett belopp som överstiger värdet av varulagret vid beskattningsårets utgång utgör även det belopp som avsatts till lagerregleringskonto en obeskattad reserv. Med lager avses även skadeförsäkringsföretags, bankers och andra finansiella företags värderegleringskonton. Vad gäller lager och pågående arbeten skall den faktiska värderingen vid – i normalfallet – 1991 års taxering jämföras med det värde som skulle ha godtagits om man vid denna taxering tillämpat de regler som gäller vid 1992 års taxering.

När det gäller livförsäkringsföretagen innebär bestämmelsen att de reserver som påverkat beskattningen hos företaget – dvs. K-försäkringsdelen – omfattas av de särskilda avskattningsreglerna.

I *tredje stycket* anges att särskilda regler gäller för de finansiella företagen.

### 2 §

Av paragrafen framgår att ett beslut om uppskovsbelopp är en del av inkomsttaxeringen. Uppskovsbelopp skall bestämmas vid 1992 års taxering eller, om företaget inte taxeras det året, vid 1993 års taxering. Ett uppskovsbelopp skall bestämmas även om företaget väljer att återföra hela beloppet vid 1992 års taxering. Även för banker m. fl. beslutas om uppskov. En särskild bestämmelse finns om handelsbolag. Eftersom delägarbeskattning gäller har särskilt föreskrivits att uppskovsbeloppet skall avse bolaget. Bestämmelsen innebär att uppskovsbeloppet hänförs till bolaget och att beskattning sker

genom att bolagets resultat under ifrågavarande år påverkas av återfört uppskovsbelopp före resultatfördelning på delägarna. Uppskovsbeloppet kommer härigenom att proportioneras på delägarna i förhållande till deras andel i handelsbolagets resultat. Detta innebär också att uppskovsbeloppet följer andelen och inte delägaren. Vid t.ex. avyttring av andelen kvarstår ingen skyldighet för delägaren att svara för framtida uppskovsbelopp.

Rätten till lagernedskrivning begränsades för bl. a. aktiebolag genom lagstiftning under hösten 1989 (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1021). Ändringen kan få vissa konsekvenser för ett aktiebolag som tillsammans med en fysisk person är delägare i ett handelsbolag. Skatteutskottet påpekar (SkU10 s. 94 f) att om handelsbolaget gjort lagernedskrivning enligt de regler som gäller för fysiska personer så måste överskjutande belopp återläggas i aktiebolagets deklaration. Senast när hela lagerreserven återförs – och uppskovsbeloppet beslutas – bör aktiebolaget få avdrag med motsvarande belopp.

### 3 §

Uppskovsbeloppet är skillnaden mellan de obeskattade reserverna och – i förekommande fall – avdrag för årets survavsättning. Följaktligen ingår i avdragsposten även den del av survavsättningen som kan sägas utgå på årets vinst (K-surv för juridiska personer), förändringen i lönesumman under året (L-surv för fysiska och juridiska personer) eller på årets nettointäkt (I-surv för fysiska personer).

Förfarandet innebär dels att den del av uppskovsbeloppet som får fördelas blir mindre än om avdragsposten reducerats med denna del av survavsättningen, dels att i praktiken skattebetalningarna blir något högre det första året. Detta kompenseras dock genom att skattebetalningarna under återstoden av avskattningsperioden blir något lägre. En korrigerig med en schablonmässigt beräknad survavsättning grundad på årets resultat (K-surv och I-surv) eller på förändringen i lönesumma (L-surv för fysiska och juridiska personer) skulle vidare medföra tekniska komplikationer där olika regler skulle behöva tillämpas för olika slag av skattskyldiga.

### 4 §

Av paragrafen framgår att uppskov med beskattningen skall medges först efter yrkande. Sådant uppskov medges endast icke-finansiella företag.

### 5 §

Av *första stycket* följer att företaget kan fördela beskattningen av uppskovsbeloppet vid 1992 – 1995 års taxeringar med lägst 25 % per år. Företaget kan tidigare lägga – men inte senare lägga – beskattningen i förhållande till detta schema.

Fysiska personer behöver enligt *andra stycket* inte ta upp någon del av beloppet vid 1992 års taxering. Om fysiska personer ingår som delägare i handelsbolag behöver bolaget vid 1992 års taxering inte ta upp den del av uppskovsbeloppet som belöper på de fysiska personerna. Utnyttjas denna möjlighet gäller vid följande års taxeringar bestämmelserna i första stycket. Det

innebär bl. a. att minst 50 % av uppskovsbeloppet skall tas upp vid 1993 års taxering. Prop. 1989/90:110

*Tredje stycket* reglerar den situationen att ett företag inte taxeras ett år, t.ex. till följd av att räkenskapsåret förlängts. I sådana fall tas vid den därpå följande taxeringen ut ett tillägg om 10 %. Tillägget beräknas på det uppskovsbelopp som enligt första stycket lägst skulle ha tagits upp till beskattning vid taxeringen föregående år (jfr exempel i avsnitt 8.13.1). Eftersom fysiska personer inte behöver ta upp någon del av uppskovsbeloppet vid 1992 års taxering utgår inte något tillägg vid 1993 års taxering.

*I fjärde stycket* finns regler för det fall att förvärvskällan upphör. Huvudregeln är att återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart skall tas upp till beskattning. Ett undantag från denna princip gäller om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag. För att sådan överföring skall medges bör förutsättningarna vara sådana att möjlighet föreligger att föra över tillgångar till skattemässiga restvärden till aktiebolaget utan att uttagsbeskattning kommer i fråga. I lagtexten har villkoret formulerats så att intressegemenskap skall föreligga mellan den fysiska personen och aktiebolaget. Beskattning av uppskovsbeloppet träffas hos aktiebolaget av bolagsskatt om 30 % och inte av progressiv inkomstskatt och avgifter som fallet är vid återföring hos egenföretagare. Bestämmelsen är formulerad så att den ger möjlighet för ägaren av en jordbruksfastighet att behålla själva fastigheten i egen ägo medan övriga tillgångar och skulder förs över till den juridiska personen.

Enligt *femte stycket* skall återstående del av uppskovsbeloppet återföras till beskattning när ett dödsbo övergår till att beskattas enligt reglerna för handelsbolag.

## 6 §

För de finansiella företagen gäller att uppskov sker vid debiteringen av preliminär och slutlig skatt. Reglerna gäller för samtliga finansiella företag som kommer att lyda under kapitaltäckningsregler utom hypoteksinstituten samt SBAB.

Av *andra stycket* framgår att hela uppskovsbeloppet tas upp till beskattning vid 1992 eller – om företaget inte taxeras detta år – vid 1993 års taxering. Debitering av preliminär och slutlig skatt på uppskovsbeloppet sker dock under en fyraårsperiod som om skatten belöpte på beskattningsår som taxeras 1992 – 1995. Vid beräkning av den skatt som kan anses belöpa på uppskovsbeloppet får vid 1992 – eller i vissa fall 1993 – års taxering en proportionering av den totala skatten göras på uppskovsbeloppet resp. övrig inkomst. Någon valfrihet att tidigarelägga skattebetalningen finns inte.

## 7 §

Den skattskyldige bör ha rätt att välja om uppskovsbeloppet (inkomstbeloppet) skall behandlas som förmånsgrundande inkomst eller ej (avsnitt 5.6). I det förra fallet tas fulla egenavgifter ut och i det senare fallet endast särskild löneskatt. Sådan valrätt blir givetvis aktuell endast om inkomstbeloppet ingår i förvärvskälla där inkomsten i övrigt är förmånsgrundande och underlag

för fulla egenavgifter. I det fall det rör sig om en passiv näringsverksamhet eller den skattskyldige på grund av sin ålder skall betala endast särskild löneskatt gäller detta naturligtvis också i fråga om det här aktuella inkomstbeloppet.

Regeln har utformats så att inkomstbeloppet i de fall en valmöjlighet föreligger blir förmånsgrundande och underlag för fulla egenavgifter endast om den skattskyldige framställer yrkande om detta.

## 12.7 Lagen (1989:1046) om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Ändringen föranleds av att basbeloppet skall beräknas med utgångspunkt från prisläget i oktober i stället för november (avsnitt 4).

## 12.8 Lagen (1962:381) om allmän försäkring

### 3 kap.

#### 2 §

Ändringarna i *första styckets* inledning och i *andra* och *tredje* styckena kommenteras i specialmotiveringen till 2 kap. 3 § SAL. I första stycket har också tagits in en regel om att vissa ersättningar från fåmansföretag m.m. inte skall anses som inkomst av anställning. Socialavgifter eller särskild löneskatt skall därför inte heller tas ut på sådana ersättningar. Därjämte har i andra stycket justeringar skett med hänsyn till den nya indelningen i inkomstslag.

#### 2 a §

Ändringen kommenteras i specialmotiveringen till 11 kap. 3 §.

### 11 kap.

#### 2 §

Ändringarna i *första styckets* inledning kommenteras i specialmotiveringen till 2 kap. 3 § SAL. Vidare har tagits in en regel om att vissa ersättningar från fåmansföretag m. m. inte skall anses som inkomst av anställning. I en ny punkt, q, har tillfälliga förvärvsinkomster tagits upp. Denna punkt kommenteras i specialmotiveringen till 3 §.

#### 3 §

I *första stycket* har – med anledning av den nya indelningen i inkomstslag vid taxeringen – punkterna a och b sammanförts.

I den nya punkten b – samt 2 § första stycket q – avses sådana tillfälliga inkomster som skall redovisas under inkomst av tjänst. Det kan vara fråga om priser från fiske- eller kunskapsävlingar eller vinster från deltagande i reklamävlingar. Hit hör även olika inkomster av hobbyverksamhet, även om dessa kan vara mer varaktiga. Alla dessa avser ersättningar för utfört arbete, antingen i egen regi eller inom ramen för annans verksamhet. I

många fall kan det inte anses vara fråga om arbete för någon annans räkning.

Tanken är att sådana inkomster skall inräknas i underlaget för socialavgifter eller särskild löneskatt. Beroende av mottagarens ålder skall antingen fulla avgifter eller endast särskild löneskatt utgå. I den mån mottagaren inte fyllt 65 år skall sålunda beräkning av pensionsgrundade inkomst göras för honom.

Avgörande för om sådana tillfälliga förvärvsinkomster skall räknas som inkomst av anställning eller som inkomst av annat förvärvsarbete är om de kan härledas ur ett uppdragsförhållande eller inte.

*Lagrådet* har anfört att denna princip för gränsdragningen mellan de två inkomstlagen och därmed mellan de två olika avgiftssystemen inte kommit till uttryck i författningsförslagen.

Den nya punkten b samt 2 § första stycket q tar som nyss nämnts endast sikte på sådana tillfälliga inkomster som skall beskattas i inkomstlaget tjänst. När ett anställnings- eller uppdragstagarförhållande kan anses föreliggande skall ersättningarna i avgiftshänseende behandlas som anställningsinkomster. Om den prestation som utgör grund för ersättningen inte kan anses ha skett inom ramen för någon annans verksamhet utan är självständigt bedriven skall ersättningen i avgiftshänseende behandlas som inkomst av annan förvärvsverksamhet. För att klargöra denna uppdelning har i förhållande till lagrådsremissens förslag viss omformulering gjorts i de nämnda bestämmelserna.

Som anförts i allmänmotiveringen (avs. 5.6.2) bör när ersättningar som skall beskattas som inkomst av tjänst betalas ut av en person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person, som inte är att anse som arbetsgivare, socialavgifter eller särskild löneskatt tas ut i form av egenavgifter. För att detta syfte skall uppnås krävs en komplettering av lagrådsremissens lagförslag. Regler med den nu nämnda innebörden har därför tagits in i första stycket e i förevarande paragraf och i 3 kap. 2 a §.

Avgörande för bedömningen av om inkomst av näringsverksamhet skall anses som inkomst av annat förvärvsarbete och därmed bli förmånsgrundande är det ställningstagande som görs vid taxeringen. Någon särskild bedömning behöver således inte som för närvarande göras vid beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten. Till följd härav utgår nuvarande *andra* och *fjärde* styckena.

Slutligen har ett tillägg gjorts i det nya *andra* stycket om att vissa ersättningar från fåmansföretag m.m. inte skall räknas som inkomst av annat förvärvsarbete.

## 12.9 Lagen (1981:691) om socialavgifter

### 1 kap.

#### 1 §

I paragrafen har ett tillägg gjorts som erinrar om att SAL också tillämpas i fråga om den särskilda löneskatten.

## 3 §

Förändringen som gjorts i första meningen i *första stycket* syftar till att i kombination med de ändringar som gjorts i 3 kap. 2 § och 11 kap. 2 § AFL fånga in vissa förmåner och ersättningar som nu faller utanför avgiftsområdet eller där tveksamhet har visat sig föreligga i detta avseende.

Dessa områden avser kostnadsersättningar, vissa förmånstyper, ersättningar på grund av arbete utan anställning eller uppdrag samt avsaknad av förvärvssyfte.

Kostnadsersättning är en särskild ersättning som betalas ut vid sidan av lönen för att täcka kostnader som arbetstagaren har i tjänsten. Traktaments- och resekostnadsersättning utgör exempel på detta. Kostnadsersättningar skall avskiljas från lön och ingår inte i underlaget för beräkning av arbetsgi-  
varavgifter.

Någon anledning att förändra denna princip kan inte anses föreligga. Vad som gett upphov till problem är emellertid ett uttalande i förarbetena till lagstiftningen, prop 1959:100, s. 86, enligt vilket kostnadsersättningar inte avsågs grunda pensionsrätt även om de avvägs så att de innefattade en förtäckt löneförmån. Detta innebär att först när ersättningen i så hög grad avviker från vad som kan anses som en rimlig kostnad att man klart kan tala om en felaktig rubricering så kan den komma att betraktas som lön.

Regeringsrätten har i några avgöranden tolkat uttalandet så att om ersättningen haft funktion av kostnadsersättning (traktamente) skall beloppet inte grunda avgiftsplikt för arbetsgivaren om arbetsgivarens beräkningsgrunder utgått från gällande kollektivavtal men varit gynnsammare än vad som följer av RSV:s föreskrifter i ämnet.

1959 års uttalande tillkom när avgiftsnivån var väsentligt lägre. Efterhand som denna stigit har arbetstagare och arbetsgivare haft ett gemensamt intresse av en utveckling som bl.a inneburit en förskjutning från lön till andra ersättningar. Det vore naturligtvis önskvärt om detta förhållande kunde bringas att upphöra.

Även med beaktande av de nya reglerna för avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader i tjänsten torde man få räkna med att förhållandet med ersättningar som utgör förtäckta löneförmåner kvarstår till viss del. I en ny sista mening i första stycket har därför gjorts en koppling till bestämmelserna i 10 § UBL som medför att med lön i förevarande avseende skall likställas kostnadsersättning som inte enligt nämnda lagrum skall undantas vid beräkningen av preliminär A-skatt.

Det har ibland hävdats att det finns vissa förmåner som inte kunnat hänföras till varken lön eller naturaförmån och därför inte omfattas av avgiftsplikt. Som exempel har angivits förvärv från arbetsgivaren av egendom till underpris. Rättsläget är oklart på denna punkt. Genom detta förslag klarläggs att även denna typ av förmån skall avgiftsbeläggas.

Inom avgiftsområdet har upprätthållits en strikt krav på att ett arbetsgi-  
var/arbetstagarförhållande skall föreligga för att avgift skall tas ut. Med sådant förhållande likställs dock uppdragsgivar/uppdragstagarförhållande.



Genom hänvisningen i förevarande paragraf till 3 kap. 2 § andra stycket AFL likställs med inkomst av anställning också ersättning för arbete som någon utfört för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst. Däremot utgår inte avgifter på ersättningar eller andra förmåner som utgår från någon som är närstående till arbetsgivaren. Genom de föreslagna ändringarna i 3 kap. 2 § utvidgas avgiftsunderlaget till att avse även sådana fall där ersättning utbetalas för utfört arbete utan att anställning eller uppdrag föreligger. Detta innebär också att avgift skall tas ut även om arbetet inte utförts i direkt förvärvssyfte.

#### 4 §

Ändringen i *första stycket* punkt 10 är en följd av att ersättning som avses i 4 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige blir skattepliktig i sin helhet.

I en ny punkt 12 i första stycket undantas från avgiftsunderlaget vissa ersättningar m.m. från fåmansföretag.

Ändringen i *tredje stycket* är redaktionell och föranleds av att fåmansföretagsreglerna omarbetats och flyttats.

#### 5 §

Med hänsyn till att avgifter enligt förslaget skall betalas på alla ersättningar för utfört arbete, i vart fall i form av särskild löneskatt är undantaget för bidrag till vinstandelsstiftelse inte längre motiverat, varför *tredje stycket* upphävs.

### 3 kap.

#### 3 §

I fråga om arbetsgivaravgifter gäller inte några särregler för arbetstagare under 16 år. För egenföretagare under 16 år gäller dock att avgifter inte alls tas ut. Inte i något fall är inkomst för denna kategori pensionsgrundande. Däremot finns inte någon begränsning när det gäller sjukpenninggrundande inkomst.

För att skapa likformighet skall även egenföretagare under 16 år betala fulla egenavgifter. Detta har föranlett justeringar i *andra* och *tredje* styckena.

#### 5 §

Nuvarande *andra stycket* upphävs eftersom indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet blir avgörande för om fulla avgifter eller särskild löneskatt tas ut.

## 12.10 Lagen om särskild löneskatt

#### 1 §

I paragrafens inledning anges storleken av den särskilda löneskatten och att det är en skatt som skall tillfalla staten. Vidare anges underlaget för den sär-

skilda löneskatt som skall betalas av arbetsgivare. Underlaget utgörs av lön och andra förmåner, såsom naturaförmåner, som betalats till arbetstagare som vid det aktuella kalenderårets ingång är 65 år eller äldre.

I andra stycket hänvisas till SAL beträffande bestämmandet av avgiftsunderlaget. Härav följer bl.a. att ersättningen till en och samme arbetstagare under året skall ha uppgått till minst 1 000 kr. för att särskild löneskatt skall utgå.

## 2 §

I paragrafens *första stycke* stadgas att fysisk person och dödsbo varje år skall betala särskild löneskatt. Underlaget för skatten utgörs i första hand av inkomst av passiv näringsverksamhet. Hit hör främst inkomster av förmögenhetsförvaltande karaktär. Bestämmelserna härom finns i 18 § KL. Bedömningen av om en näringsverksamhet skall anses vara av aktiv eller passiv natur görs vid taxeringen.

Särskild löneskatt skall inte utgå på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala sedvanliga egenavgifter, vilket framgår av *andra stycket*. Undantaget innebär att särskild löneskatt aldrig skall tas ut parallellt med egenavgift.

*Tredje stycket* föränleds av nuvarande regler om likställighetsavtal.

Reglerna om undantagande från underlaget för sjukpenning m.m. och om taxeringen som grund för beräkningen skall gälla även för den särskilda löneskatten.

## 3 §

I paragrafen anges för det första att bestämmelserna i 5 kap. SAL om exempelvis eftergift och uppbörd skall tillämpas även beträffande den särskilda löneskatten. Vidare anges att de bestämmelser av t.ex. skattemässig och straffrättslig natur som enligt fristående författningar gäller för socialavgifter också skall tillämpas beträffande den särskilda löneskatten. Detta medför bl.a. att den särskilda löneskatten blir avdragsgill vid inkomsttaxeringen på samma sätt som socialavgifter.

## Övergångsbestämmelser

Ett tillägg i förhållande till lagrådsremissens lagförslag har gjorts till övergångsbestämmelserna avseende skattskyldiga vars beskattningsår omfattar tid såväl före som efter utgången av juni 1990. Om den skattskyldige inte visar annat skall i sådant fall en proportionering ske av beskattningsårets inkomst så att så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden efter nämnda tidpunkt som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret.

## 12.11 Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring

Ändringarna i *andra stycket* har kommenterats i anslutning till 2 kap. 3 § SAL. Ändringen i *tredje stycket* föranleds av höjningen av schablonavdraget under inkomst av tjänst. Vidare har bemyndigandet i *fjärde stycket* justerats med anledning av den ändrade indelningen i inkomstslag.

## 12.12 Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel

Den särskilda skatten på pensionsmedel är utformad som en inkomstskatt. Den skulle därför i och för sig kunna inordnas i lagen som statlig inkomstskatt. Skatten är dock av en speciell karaktär och avviker från traditionell inkomstberäkning särskilt vad gäller kontoavsättningarna. Vidare är även skattesatsen lägre än i övriga sammanhang. Av dessa skäl bör bestämmelserna samlas i en särskild lag.

### 1 §

I denna paragraf anges att skatten är en statlig skatt. Skatteunderlaget regleras i 3 §.

### 2 §

I 2 § definieras kretsen av skattskyldiga.

I 2 § 1 anges att svenska livförsäkringsföretag är skattskyldiga. Definitionen anger att "företag" är skattskyldiga. I gällande rätt har hittills två synonyma begrepp använts, försäkringsbolag och försäkringsanstalt. Förslaget till ny lydelse av 2 § 6 mom. SII. innebär att ett enhetligt begrepp skall användas, livförsäkringsföretag. I den nya lydelsen av nyssnämnda lagrum definieras begreppet som ett företag, vars försäkringsrörelse uteslutande eller så gott som uteslutande avser personförsäkring.

Med livförsäkringsföretag avses sålunda såväl aktiebolag som ömsesidiga bolag vilkas försäkringsrörelse uteslutande eller så gott som uteslutande avser personförsäkring. För understödsföreningar som inte bedriver yrkesmässig verksamhet gäller bestämmelsen i 2 § 3.

Bestämmelsen innebär att alla livförsäkringsföretag i och för sig är skattskyldiga till avkastningsskatt dvs. även sådana som inte bedriver försäkringsrörelse hänförlig till P-försäkring. Den avgränsning som görs av skatteunderlaget i 3 § innebär dock att sådana företag inte kommer att ha något skatteunderlag. Avgränsningen innebär likaså att företag med blandad verksamhet inte kommer att ha något skatteunderlag enligt 3 § för den del av rörelsen som inte är hänförlig till P-försäkring.

Även utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse här i riket är skattskyldiga till avkastningsskatt. 2 § 2.

De kvalitativa villkoren för vad som får klassas som pensionsförsäkring innebär bl. a. att försäkringen måste vara meddelad i en här i landet bedriven försäkringsrörelse (punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL). Utländska försäkringsföretag som har koncession att bedriva nu avsedd försäkringsrörelse

skulle alltså kunna meddela P-försäkringar och därmed betala avkastnings-skatt. För närvarande finns dock inte något utländskt livförsäkringsföretag i Sverige som har koncession att meddela sådan försäkring som skulle medföra att företaget skulle behöva betala avkastningsskatt.

Beträffande understödsföreningar i 2 § 3 gäller enligt 2 § 6 mom. SIL att sådana föreningar som enligt sina stadgar får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kr. för medlem anses som livförsäkringsföretag i fråga om verksamhet som är hänförlig till livförsäkring. Sådana understödsföreningar är då skattskyldiga till statlig inkomstskatt och till avkastningsskatt – i förekommande fall. Den del av den skattepliktiga verksamheten som avser K-försäkring beskattas enligt SIL och övrig del (P-försäkring) beskattas enligt avkastningsskattelagen.

Pensionsstiftelser är skattskyldiga enligt 2 § 4. Med en pensionsstiftelse avses enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) en av arbetsgivare grundad stiftelse, vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande.

Enligt 2 § 5 föreligger skattskyldighet för arbetsgivare som i sin balansräkning redovisat en skuld under rubriken "Avsatt till pensioner" i enlighet med nyssnämnda lag. Ordet arbetsgivare innebär att såväl fysisk som juridisk person i och för sig kan vara skattskyldig till avkastningsskatt.

### 3 §

I 3 § redovisas skatteunderlaget för var och en av de skattskyldiga som avses i 2 §.

I *första stycket* anges att underlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 1–3 är nettointäkten av viss kapital- och fastighetsförvaltning, nämligen den som belöper på P-försäkringskapital. Med pensionsförsäkring avses en livförsäkring som enligt KL hänförs till den kategorin. Bestämningen motsvarar delvis undantaget från skatteplikt som görs när det gäller den statliga inkomstskatten i 2 § 6 mom. tredje stycket SIL.

Beträffande avgångsbidragsförsäkringen. AGB, bör följande nämnas. Enligt 2 § 6 mom. tredje stycket SIL skall som nettointäkt av ett livförsäkringsföretags försäkringsrörelse anses företagets intäkt av kapital- och fastighetsförvaltning, med undantag för den del av intäkten som belöper på P-försäkringar och på AGB. I den föreslagna nya lydelsen av lagrummet görs en hänvisning till avkastningsskattelagen avseende den del av nettointäkten som undantagits.

I nu förevarande bestämmelse i avkastningsskattelagen stadgas att skatteunderlaget utgörs av nettointäkten av företagets kapital- och fastighetsförvaltning såvitt avser endast P-försäkringskapitalet. Detta innebär att intäkten såvitt avser förvaltning av kapital som belöper på AGB – som är en K-försäkring – inte beskattas enligt SIL och inte heller enligt avkastningsskattelagen. AGB kommer därigenom att alljämt vara en försäkring som inte är underkastad beskattning.

*Andra stycket* anger skatteunderlaget för pensionsstiftelser. Underlaget är definierat på samma sätt som för försäkringsföretag m.fl. Någon ytterligare

precisering med hänsyn till den skattskyldiges verksamhet behövs inte beträffande pensionsstiftelse.

I det *trede stycket* behandlas skatteunderlaget för skuldkontoavsättningar.

Den pensionskund som redovisas i bokslutet skall motsvara värdet av de pensionsutfästelser arbetsgivaren lämnat. För arbetsgivare som tillämpar det s.k. FPG/PRI-systemet sker pensionskultsberäkningen genom PRI:s försorg. Arbetsgivare som inte omfattas av FPG/PRI-systemet tillämpar kapitalvärdesberäkningar enligt försäkringstekniska grunder (jfr 3 § tryggandelagen). Inom FPG/PRI-systemet sker viss skulduppräknin, som syftar till värdesäkring av pensionerna samt efter beräkningsränta enligt försäkringstekniska grunder. Skulduppräknin följer av ITP-planen. För de fall att utfästelser inte avser värdesäkrade pensioner sker uppräknin endast med beräkningsräntan enligt grunderna.

Som anfördes i den allmänna motiveringen borde beskattningen i och för sig utgå från det mera exakta avkastningsmått som RINK föreslog i sitt betänkande. Det visade sig emellertid att detta mått på avkastning var så pass komplicerat att beskattningsresultatet i en del fall skulle bli direkt felaktigt. Detta skulle särskilt gälla de arbetsgivare som tillämpar skuldföring utanför FPG/PRI-systemet, men skulle också kunna inträffa i andra fall. Ett exempel på detta är att RINK:s förslag innebär ett hänsynstagande till den årliga faktiska avkastningen inom SPP. Den uppräknin som föreslogs ligga till grund tog schablonmässigt hänsyn till den skattesats om 20 % som RINK föreslog. Däremot beaktades inte att den faktiska effekten av avkastningsskatten skulle kunna ligga på en lägre nivå.

Som framgått av den allmänna motiveringen bör underlaget av förenklingsskäl bestämmas till pensionskultens belopp.

Enbart avsättningar som gjorts med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen medräknas i skatteunderlaget. Detta uppnås genom att underlaget här anges till vad som är avsatt med avdragsrätt, såväl enligt gällande rätt som med stöd av de övergångsbestämmelser från år 1975 som alltjämt kan vara tillämpliga.

I nu förevarande bestämmelse sägs därför att pensionskulten såvitt avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt punkt 20 d jämfört med punkt 20 e av anvisningarna till KL i dess nya lydelse och såvitt avser sådana pensionsåtaganden för vilka avdragsrätt föreligger enligt 8 § lagen (1975:1348) om ikraftträdande av lagen (1975:1347) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall utgöra underlag. Därigenom definieras underlaget på ett sådant sätt att det kommer att omfatta all den pensionskund som i dag kan vara avsatt med avdragsrätt oavsett om den är avsatt enligt gällande rätt eller med stöd av fortsatt tillämpning av äldre rätt.

Det skuldbelopp som skall ligga till grund för skatten skall vara skuldbeloppet vid ingången av beskattningsåret. Skatten kommer i princip att utgöra skatt på avkastningen under året. Jag har föreslagit att denna skatt tas ut genom en schablonmetod. Ett inslag i schabloniseringen är att ingången av året används som grund för värderingen. Man skulle i och för sig kunna överväga att använda skulten vid årets utgång som underlag eller också ett ge-

nomsnittligt skuldbelopp. Ett genomsnitt kan ge ett oriktigt resultat på grund av bl.a. att skuldförändringar under året då kommer att slå igenom på ett missvisande sätt. Av motsvarande skäl är det inte lämpligt att använda skulden vid årets utgång. Den tekniskt enklaste lösningen är att använda skulden vid årets ingång, eftersom då bl.a. problem med skuldförändringar under året undviks.

#### 4 §

I lagrummet hänvisas till reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet beträffande försäkringsföretag och pensionsstiftelser.

Hänvisningen innebär att dessa skattskyldiga skall beräkna sin avkastning av kapital- och fastighetsförvaltningen enligt reglerna för näringsverksamhet i SIL. Beskattningen skall dock ske enligt avkastningsskattelagen.

### Skattesats

#### 5 §

Först och främst slås fast att skattesatsen skall vara 10 % såvitt avser kapital hänförligt tjänstepension och 15 % såvitt avser övrigt pensionskapital. Förvaltarna bör alltså utgå från hur stor del av deras förvaltade pensionskapital som avser tjänstepension och hur stor del som avser övrig pension. Avkastningen av pensionskapitalet delas sedan upp i motsvarande andelar och beskattas därefter med tillämplig skattesats.

Begreppet tjänstepension är inte definierat. I gällande lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL definieras tjänstepensionsförsäkringen som en P-försäkring som har samband med tjänst och för vilken den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att ansvara för betalning av hela avgiften. Som tjänstepensionsförsäkring avses också P-försäkring som – om den anställde avlidit – tagits av den anställdes arbetsgivare till förmån för den anställdes efterlevande och för vilken försäkring arbetsgivaren åtagit sig att ansvara för betalning av hela avgiften. Denna avgränsning är en närmast självklar fördelningsgrund. För pensionsstiftelser och kontoavsättningar torde en uppdelning av kapital respektive skuld inte vara aktuell, eftersom i de fallen fråga regelmässigt är om endast tjänstepension. I de fall tveksamhet ändå kan uppkomma får ledning sökas i de utfästelser som ligger till grund för avsättningar.

Som nyss påpekades kommer den uppdelning av pensionskapitalet som jag föreslagit att innebära att privata individuella P-försäkringar kommer att beskattas med den högre skattesatsen, 15 %. Därmed uppkommer en särskild situation som har att göra med att en P-försäkring i vissa fall kan överlåtas till följd av ett anställningsförhållande, varvid försäkringen före eller efter överlåtelsen skall ha karaktär av tjänstepensionsförsäkring.

Därav följer att en P-försäkring kan förändra karaktär under den försäkrades livstid. Övergången föranleder också byte av skattesats. Byten beträffande en och samma försäkring kan ske flera gånger under försäkringens löptid. Det vore opraktiskt och med tiden ohanterligt om varje byte skulle medföra beskattningsekvenser avseende den kapitalavkastning som försäk-

ringen genererat före överlåtelsen. Ett byte bör därför inte innebära annat än att hela den mot försäkringen svarande premiereserven och övriga tillgodo-  
havanden avseende försäkringen behandlas på det sätt som avkastnings-  
skatten vid varje tidpunkt leder till.

När det gäller kontoavsättningarna föreskrivs i *andra stycket* en skattesats om 1,1 % av skatteunderlaget enligt 3 § tredje stycket, dvs. den skuld som är avsatt med avdragsrätt. Den valda skattesatsen beror självfallet på att underlaget är annorlunda än i de tidigare två fallen. Den skall ses som en del av en metod att genom en schablonisering uppnå en beskattningsteknik som är hanterlig, men som ger ett resultat som motsvarar det som uppkommer för försäkringsföretagen m. fl. skattskyldiga.

Vidare anges att skattesatsen skall jämkas i de fall beskattningsåret över- eller understiger 12 månader, liksom i det fall att skulden helt avlöses under beskattningsåret. Bestämmelsen är främst avsedd för fall av brutna räkenskapsår och situationer då en rörelse upphör under beskattningsåret, t.ex. genom konkurs. Bestämmelsen tillämpas även då en pensionsskuld helt avvecklas under beskattningsåret. Av praktiska skäl bör jämkningen inte utsträckas till situationer då pensionskulden endast delvis avvecklas.

### Övriga bestämmelser

#### 6 §

Avkastningsskatten för skattskyldiga som avses i 2 § 5 utgör en avdragsgill omkostnad vid inkomsttaxeringen. I bestämmelsen förklaras att avkastningsskatten är en sådan avdragsgill skatt som avses i punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL.

#### 7 §

I lagrummet anges att beteckningar som används i avkastningsskattelagen har samma betydelse som i KL och SIL. Med hänsyn till det starka sambandet mellan avkastningsskatt och annan inkomstskatt är det naturligt att samma begrepp används. Hänvisningen innebär t.ex. att beskattningar enligt avkastningsskattelagen har samma betydelse som i KL och SIL.

#### 8 §

Avkastningsskatten är att se som en inkomstskatt, där för vissa skattskyldiga endast en del av deras inkomster och kostnader är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Skatteunderlaget bör fastställas enligt samma ordning som för skattskyldiga till statlig inkomstskatt, dvs. enligt bestämmelserna i taxeringslagen. Skattskyldiga som avses i 2 § 1-3 och 5 är deklARATIONSSKYLDIGA redan i dag. För skattskyldiga som avses i 2 § 4 (pensionsstiftelser) tillkommer nu den omständigheten att de kommer att vara skattskyldiga till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. Detta innebär att de måste åläggas deklARATIONSSKYLDIGHET.

Genom hänvisningen till taxeringslagens regler blir de bestämmelser som avser t.ex. omprövning och överklagande tillämpliga även beträffande avkastningsskatten.

Avkastningsskatten bör debiteras och betalas enligt uppbördslagens regler.

Senare i år kommer att läggas fram förslag om erforderliga lagändringar i såväl den nya taxeringslagen som UBL. Här bör enbart nämnas att avkastningsskatten kommer att ingå som en del av de skattskyldigas slutliga skatt och därför bli föremål för ordinarie uppbördsförfarande innefattande bl.a. preliminärt uttag av den slutliga skatten. När lagen börjar tillämpas kommer ett underlag att behöva bestämmas för den första preliminärdebiteringen. För försäkringsföretagens del kan detta lämpligen lösas genom att de – som redan i dag är deklarationsskyldiga – gör en bedömning med utgångspunkt i den avkastning de hade under föregående år och betalar preliminär skatt enligt denna bedömning. För arbetsgivare som gjort kontoavsättningar kommer likaså avkastningsskatten att ingå i den slutliga skatten.

Pensionsstiftelserna får preliminärskattedeclarera med utgångspunkt i den avkastning de hade föregående år. eventuellt justerad med hänsyn till den metod för beräkning av avkastningen som avkastningsskattelagen hänvisningsvis tillämpar.

Hänvisningen till TL och UBL innebär att förfarandet så långt möjligt skall ske enligt ordinarie regler.

### Övergångsbestämmelser

Lagen skall träda i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Lagen skall dock inte tillämpas vid nämnda taxering för förvärvskälla för vilken beskattningsåret har påbörjats före ikraftträdandet. I övergångsbestämmelserna till det remitterade förslaget reglerades den situation som kan uppkomma för skattskyldiga, vars räkenskapsår påbörjats under andra halvåret 1990. I sådana fall skall skatten sättas ned med ett belopp som motsvarar den andel av beskattningsåret som infallit under kalenderåret 1990.

Lagrådet har inte haft några anmärkningar på övergångsregleringen i den delen. Enligt lagrådets mening borde dock frågan om värderingen av värdepappersinnehav och innehav av fastigheter vid övergången till det nya systemet uttryckligen regleras i övergångsbestämmelserna. Övergångsbestämmelserna har därför kompletterats.

Livförsäkringsföretagens värdepappersinnehav betraktas som lager. Den lagerreserv som redovisas har haft skattemässig betydelse endast beträffande K-försäkringsdelen av "livkapitalet". Den delen av lagerreserven är obeskattad och kommer att återföras till beskattning enligt reglerna i lagen om återföring av obeskattade reserver.

Värdepapperslagret får tas upp till det högsta av anskaffningsvärdet eller marknadsvärdet.

Vad gäller värdering till marknadsvärde gäller enligt allmänna principer att ett lager som apporteras till en nystartad rörelse får tas upp till marknadsvärdet. Tillämpat på detta fall innebär det att värdepappersinnehavet i P-försäkringsdelen får tas upp till marknadsvärdet vid övergångstillfället. Detta värde kommer alltså att utgöra lagrets anskaffningsvärde. Övergångsbestämmelsen i den delen innebär sålunda ingen ändring i förhållande till



gällande rätt. Marknadsvärde för aktier m.fl. värdepapper torde inte innebära några svårigheter att fastställa.

För fastighetsinnehavet gäller motsvarande resonemang.

Emellertid är det svårare att komma fram till något marknadsvärde för fast egendom. Som grund för värderingen har här använts det uppskattade fastighetsvärde som avses i t.ex. 7 kap. 9 och 9 a §§ FRL, där det anges att det uppskattade värdet skall förtecknas. Detta värde torde vara ett rättvisande värde på fastigheterna vid övergångstillfället, särskilt som förteckningen skall ligga till grund för varje bokslut och alltså skall avse värdena vid utgången av varje räkenskapsår. Räkenskapsår för försäkringsföretag är normalt kalenderår.

I bankspektionens och försäkringsinspektionens författningssamling (BFFS 1990:2) har getts föreskrifter om nyssnämnda värdering. Det uppskattade värdet skall fastställas på grundval av noggrann expertvärdering. I föreskrifterna anges också vad som avses med expert i det sammanhanget.

För skattskyldiga som inte bedriver försäkringsrörelse och för vilka FRL inte är tillämplig torde den lämpligaste värderingsmetoden vara att fastigheterna värderas på ett motsvarande sätt, dvs. av en expert.

## 12.13 Lagen om skatt på vissa premiebetalningar

I den allmänna motiveringen (avsnitt 6.10.11) har jag redogjort för bakgrunden till den nu föreslagna lagen, dvs. dess syfte att skapa neutralitet mellan beskattning av svenskt försäkringssparande och sådant sparande som sker i en utomlands bedriven livförsäkringsrörelse.

### 1 §

I 1 § anges att skatten är en statlig skatt. Skatten skall utgå på premier som erläggs av såväl svenska juridiska som fysiska personer som är bosatta här eller stadigvarande vistas här. Uttrycket "utomlands bedriven försäkringsrörelse" används i gällande lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL, avseende RSV:s rätt att genom dispens förklara att försäkring meddelad i sådan försäkringsrörelse skall betraktas som P-försäkring. Genom specifikationen att premien skall avse personförsäkring markeras att skatt inte skall utgå på premier för skadeförsäkring. Premieskatt skall utgå oavsett om det är fråga om P- eller K-försäkring, varför någon ytterligare precisering inte är nödvändig.

Skatt skall erläggas på premier oavsett om de betalas av en fysisk eller juridisk person.

I andra stycket anges ett undantag från beskattningen. Skatt skall inte betalas för sådana premier som utgör en omkostnad i en näringsverksamhet som bedrivs utomlands.

### 2 §

I 2 § anges det i och för sig självklara att det är den som har slutit försäkringsavtal med försäkringsgivaren, som är skattskyldig. Denne behöver i och för sig inte vara den som är försäkrad. Definitionen av begreppet försäkringsta-

gare i 2 § andra stycket försäkringsavtalslagen (1927:77) har använts som förebild.

För utländska försäkringars del torde den vanligaste situationen i dag vara att försäkringstagaren och den försäkrade är samma person. Det kan emellertid tänkas uppkomma fall att identitet inte råder mellan försäkringstagare och försäkringens ägare. Äganderätten kan t.ex. ha övergått till annan än den som ursprungligen tecknat försäkringen. I sådana fall stadgar de svenska allmänna livförsäkringsvillkoren att den som äganderätten övergått till därefter skall betraktas som försäkringstagare.

För det fall att försäkringen övergår till annan föreskrivs att skattskyldig skall vara inte endast den som slutit avtalet utan även den som vid överlåtelse av försäkringen kan anses träda i dennes ställe.

### 3 §

Skattenivån bestäms i 3 § till 15 %. Valet av nivå har diskuterats i den allmänna motiveringen.

### 4 §

Skattskyldighet inträder enligt 4 § varje gång betalning sker. Denna tidpunkt kan vara svår att entydigt bestämma. Avgörande bör normalt vara den tidpunkt då beloppet bokförts i valutabank för mottagarens räkning.

Skattskyldigheten är inte knuten till storleken av det betalade beloppet.

### 5 §

I 5 § finns en dispensbestämmelse avseende de fall där sparande sker i ett utländskt försäkringsföretag, som i sitt hemland är underkastat beskattning som är jämförlig med den föreslagna svenska livförsäkringsbeskattningen. Det är givetvis inte möjligt att åstadkomma en nedsättning i sådana fall som exakt motsvarar effekten av den utländska beskattningen. Nedsättningen får därför ske mera schablonmässigt på det sättet att skatten sätts ned med hela beloppet, om beskattningen kan bedömas vara jämförlig med den svenska och i övriga fall med hälften.

### 6 §

I 6 § anges att den skattskyldige skall anmäla sig till beskattningsmyndigheten. En sådan anmälan skall göras när skattskyldighet uppkommer. Sker flera betalningar under en och samma redovisningsperiod behöver inte en ny anmälan göras varje gång betalning sker. En förebild för denna typ av anmälan finns i 8 § lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, där skattskyldig inte endast är fondkommissionär, utan även annan som uppnår viss omsättning.

### 7-8 §§

I 7 § anges att deklaration skall avlämnas för varje beskattningsår då betalning skett. Vad som avses med beskattningsår anges i 9 § lagen (1984:581) om punktskatter och prisregleringsavgifter, LPP. I 8 § anges att förfarandet

följer den lagen. Beskattningsår enligt LPP utgörs av kalenderår i fall som kan bli aktuella beträffande premieskatten. Med tanke på karaktären av betalningar, som för varje enskild inte kan antas bli särskilt frekventa över ett år, får kalenderåret anses utgöra den lämpligaste redovisningsperioden. Skatten kommer då att fastställas och betalas enligt de regler som hänvisas till i 8 §, nämligen förfarandereglerna i LPP. Premieskattelagen införs i 1 § i LPP. Därigenom blir RSV beskattningsmyndighet.

## 12.14 Lagen om ersättningsfonder

Den nya lagen om ersättningsfonder motsvarar i stort EFL. Den basbreddning och sammanslagning av inkomstslag som är en följd av URF:s och RINK:s förslag medför förenklingar i olika avseenden. En sådan förenkling är att möjligheten att göra fondavsättning för förlorade lagertillgångar i andra fall än för djurlager bortfaller.

Byggnader och markanläggningar bildar en egen fond vilket är naturligt eftersom avskrivningsreglerna har gjorts mer likartade. Inventarier och djurlager behandlas särskilt.

Enligt gällande regler finns inte möjlighet att göra avsättning för ersättning avseende mark, t.ex. vid brandskada på skog. För vissa extraordinära situationer finns i dag möjlighet till uppskov enligt UppskL. För att inte försvåra en återanskaffning ges i framtiden möjlighet till en uppskjuten beskattning av ersättning för mark inte endast i de rena tvångsavyttringsfallen från UppskL utan även vid brandskada. Med mark avses inte bara "råmark" utan också växande skog, täkter och annat som omfattas av reglerna om beskattning av fastighetsvinst och som inte avser byggnader och markanläggningar.

Bankgaranti behöver inte lämnas. Enligt 7 § UppskL krävs sådan vid s.k. preliminära uppskov. Motsvarande krav finns däremot inte i EFL eller motsvarande tidigare lagstiftning.

I förslaget till lag om ersättningsfonder har i stort den nuvarande tekniken i lagen om eldsvådefonder behållits. De ändringar som i detta avseende förslagits hänger samman med möjligheten att göra avsättning för markersättning.

I det följande kommenteras endast de ändringar i förhållande till nu gällande regler som föreslås.

### 1 §

Enligt *andra stycket* har dödsbo som beskattas som handelsbolag inte rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond.

Mark är inte en sådan tillgång som skrivs av enligt 15 § andra stycket BFL. Enligt *trede stycket* gäller därför beträffande markfonden inget krav på överensstämmelse med räkenskaperna.

### 2 §

Av *andra stycket* följer att förslaget innebär en utvidgning i förhållande till gällande regler genom att avsättning föreslås få göras för inventarier som avyttrats i samband med en tvångsmässig fastighetsförsäljning.

I andra stycket anges vidare de fall då en fastighet skall anses avyttrad på grund av tvång. Förslaget innebär att nuvarande 2 § första stycket 1–3 UppskL arbetas in i lagen om ersättningsfonder. Inlösen enligt 8 kap. FBL och andra tvångsmässiga fastighetsbildningsåtgärder innefattas i uttrycket "expropriation eller liknande förfarande". Däremot innefattas inte – till skillnad mot vad som gäller för närvarande – frivilliga fastighetsregleringar enligt 5 kap. FBL.

*Tredje stycket* motsvarar 2 § andra stycket UppskL med den ändringen att frivilliga allframtidsupplåtelser inte omfattas.

I *fjärde stycket* anges att avdrag för avsättning till annan fond än för djurlager inte får göras i fråga om omsättningsstillgångar. Att ersättningsfond inte heller får tas i anspråk för investering avseende sådana tillgångar framgår av 4 § andra och tredje styckena.

### 3 §

Avdrag för avsättning till ersättningsfond skall göras i samma förvärvskälla som ersättningen hänför sig till.

I likhet med nuvarande regler i EFL innebär bestämmelserna att man skall beakta om nettometoden har tillämpats eller om utrangeringsavdrag har medgetts. På motsvarande sätt finns i *sista stycket* en spärregel för lager.

I fråga om avyttrad fastighet får avdraget inte överstiga den skattepliktiga vinsten och de medgivna värdeminskningssavdragen m.m. som skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

### 4 §

Liksom enligt dagens regler skall ersättningsfonderna användas för anskaffning av samma slags tillgångar som avsättningen avsett. Av *första* och *andra styckena* framgår emellertid vissa undantag från denna princip. En fond för inventarier får användas också för investering i djurlager och en fond för byggnader och markanläggningar får användas även för investeringar i inventarier och djurlager.

### 5 §

I *första stycket* har dagens regler behållits när det gäller ersättningsanskaffning samma år. De ändringar som vidtagits föranleds av den nya markfonden. En motsvarande regel för inventarier behövs inte eftersom nettometoden kan tillämpas.

### 6 §

Av paragrafen framgår att en ersättningsfond skall tas i anspråk i den förvärvskälla som avsättningen hänför sig till. Om det finns särskilda skäl får dock skattemyndigheten medge att en fond som har avsatts i viss förvärvskälla tas i anspråk i en annan förvärvskälla. Vad gäller tillämpningen av dispensregeln kan hänvisas till förarbetena (prop. 1980/81:68 s. 227) till EFL.

Samma teknik som gäller enligt EFL – justering av avskrivningsunderlaget – har behållits för inventarier, byggnader och markanläggningar. Denna teknik kan emellertid inte användas beträffande mark. Den föreslagna metoden innebär att ianspråktagandet av en ersättningsfond för mark sker genom själva anskaffningen och inte genom en avskrivningsåtgärd. Ingångsvärdet på ersättningsfastigheten reduceras med det ianspråktagarna beloppet. Först vid en framtida avyttring av fastigheten uppkommer den skattemässiga effekten av ianspråktagandet.

Vad i paragrafen sägs om ersättningsfond skall gälla även del av sådan fond.

## 8 §

Turregeln i paragrafen gäller endast fonder av samma slag.

## 9 §

Bestämmelsen i *andra stycket* hänger samman med att avdrag för avsättning bör kunna medges även om t.ex. en hel jordbruksfastighet exproprierats. Vad i paragrafen sägs om ersättningsfond skall gälla även del av sådan fond.

I *fjärde stycket* finns bestämmelser om i vilken förvärvskälla återföring skall ske. För fysisk person som fått avdrag för avsättning vid tvångsmässig fastighetsförsäljning anges hur stor del som skall återföras i inkomstslaget näringsverksamhet resp. i inkomstslaget kapital.

I *tredje och femte styckena* finns dispensregler av samma slag som i EFL. Dispensmyndighet är dock skattemyndigheten. I vilka fall dispens kan komma i fråga hänvisas till prop. 1980/81:68 s. 229.

## 10 §

Vid återföring till beskattning skall enligt *första stycket* ett särskilt tillägg tas upp som intäkt i samma förvärvskälla som återföringen görs. Vad i stycket sägs om ersättningsfond skall gälla även del av sådan fond.

Beträffande frågan i vilka fall synnerliga skäl föreligger i *andra stycket* hänvisas till prop. 1980/81:68 s. 230.

## 11 §

Vad i *första stycket* sägs om att ersättningsfond kan övertas gäller även del av sådan fond.

## 12 §

I paragrafen anges föreskrifter av huvudsakligen administrativ natur.

## 13 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur skattemyndighetens beslut enligt denna lag (se 6 § samt 9 § tredje och femte styckena) överklagas. Enligt paragrafen överklagas sådana beslut hos riksskatteverket. Verkets beslut kan inte överklagas.

## 12.15 Lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Prop. 1989/90:110

### 1 §

Ändringarna föranleds av sammanslagningen av inkomstlagen jordbruksfastighet, rörelse och annan fastighet till näringsverksamhet. Investmentföretag eller förvaltningsföretag kan enligt nuvarande regler inte få avdrag (Annellavdrag). Någon ändring har inte ansetts motiverad. Investmentföretag och förvaltningsföretag undantas uttryckligen från rätt till avdrag.

### 3 §

Paragrafen upphävs. Genom bestämmelsen begränsas avdragsrätten till utdelning på inbetalt belopp som belöper på tillgång i rörelse och jordbruk. Det har inte ansetts nödvändigt att i det nya systemet behålla inskränkningen (jfr dock övergångsbestämmelserna och specialmotivering till dessa).

### 7 §

Att investmentföretag inte längre definieras som en särform av förvaltningsföretag föranleder ändringar i *första och andra styckena*. I andra stycket görs vidare en ändring på grund av den tidigare införda definitionen av utländsk juridisk person i 16 § 2 mom. SIL (prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1040).

### Övergångsbestämmelserna

Bestämmelserna innebär att i fråga om fastighetsförvaltning och värdepappersförvaltning medges avdrag endast för emissioner som registreras efter utgången av år 1990.

## 12.16 Bokföringslagen (1976:125)

### 12 §

Ändringen i *första stycket* innebär att rätten att använda brutet räkenskapsår tas bort för enskild näringsidkare, dödsbo, handelsbolag där fysisk person eller dödsbo skall beskattas för bolagets inkomst samt för sådan juridisk person som förvaltar samfällighet och vars inkomst skall beskattas hos delägarna. För handelsbolagens del innebär kopplingen till beskattningen att regeln blir tillämplig även på ett handelsbolag som inte har några fysiska personer eller dödsbon bland delägarna men väl ett annat handelsbolag med sådana delägare. Avgörande för frågan om ett handelsbolag skall få använda brutet räkenskapsår eller inte är ägarförhållandena vid utgången av kalenderåret.

I *andra stycket* har getts en generell möjlighet för regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att under vissa förutsättningar ge dispens från reglerna om förläggning av räkenskapsår. Liksom tidigare finns en möjlighet att dispensera från regeln att brutet räkenskapsår skall avslutas den 30

april, den 30 juni eller den 31 augusti. Förändringen innebär att bokförings-skyldig, som enligt de nya bestämmelserna skall använda kalenderår, kan få dispens att använda ett brutet räkenskapsår.

Till att börja med kan dispens ges i sådana speciella fall där det i dag finns förutsättningar att få använda annat brutet räkenskapsår än de som anges i lagen. I övrigt gäller att dispensregeln skall användas mycket restriktivt. Regeln är närmast avsedd att tillämpas i fall där en bokföringsskyldig som skall redovisa per kalenderår ingår i en koncern som sedan tidigare har annat räkenskapsår. Att det föreligger en koncernbildning är emellertid inte tillräckligt för dispens. För att dispens skall kunna komma i fråga krävs därutöver att det föreligger särskilda omständigheter, t.ex. att koncernen som helhet har en omfattande verksamhet medan verksamheten i handelsbolaget är ringa. Dispens kan också bli aktuell om det finns problem av alldeles speciell art med att lägga om räkenskapsåret till kalenderår.

Enligt *femte stycket* skall den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser använda samma räkenskapsår om inte dispens ges. Enligt *sjätte stycket* gäller – som redan framgått – motsvarande i koncerner. Med koncern avses bl.a. aktiebolagsrättslig koncern och även koncern enligt 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag. Detta innebär att en enskild näringsidkare kan vara moderföretag och ett handelsbolag antingen moder- eller dotterföretag i koncernen. Av det nya första stycket följer att i sådana fall skall räkenskapsåret för samtliga företag i koncernen vara kalenderår om inte dispens medges enligt andra stycket. Dispensregeln i andra stycket har inte föranlett någon ändring i den tidigare dispensregeln avseende flera rörelser och koncerner. Den regeln kvarstår alltså oförändrad.

### Övergångsbestämmelser

För de som nu tillämpar brutet räkenskapsår och måste övergå till kalenderår gäller följande enligt övergångsbestämmelserna. Har räkenskapsåret börjat löpa före den 1 juli 1990 skall det avkortas till den 31 december 1990. Sådana skattskyldiga kan således komma att åsättas två taxeringar år 1991, exempelvis ett för räkenskapsåret 1.5.1989 – 30.4.1990 och ett för det förkortade räkenskapsåret 1.5 – 31.12.1990. För skattskyldiga vars räkenskapsår börjar löpa den 1 juli 1990 eller senare gäller att räkenskapsåret antingen kan förkortas så att det avslutas den 31 december 1990 eller förlängas till den 31 december 1991. Vid förkortning av räkenskapsåret kan två taxeringar komma att åsättas år 1991.

## 12.17 Jordbruksbokföringslagen (1979:141)

### 8 §

Ändringen ansluter till en ändring av 12 § BFL och innebär att den som är skyldig att föra räkenskaper enligt JBFL inte längre får tillämpa brutet räkenskapsår.

Se kommentaren till övergångsbestämmelserna till ändringarna i BFL.

## 12.18 Lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackförningsavgift

### 2 och 3 §§

Höjningen av maximiunderlaget och sänkningen av procentsatsen har behandlats i avsnitt 5.5.3.

### 4 §

Ändringen är en följdändring till upphävandet av de nuvarande reglerna om skattereduktion i UBL.

### 5 §

Ändringen av tidpunkten för framställande av yrkande om skattereduktion har behandlats i avsnitt 5.5.3.

## 12.19 Lagen om nedsättning av vissa underhållsbidrag

Den föreslagna lagstiftningen tar sikte på de övergångsfrågor som kan uppstå med anledning av förslaget om slopad avdragsrätt för underhållsbidrag till icke hemmavarande barn för tid efter den 1 januari 1991, eftersom avdragsrätten beaktas vid fastställande av underhållsbidrag. Reglerna har utformats i anslutning till reglerna om indexuppräknings av underhållsbidrag. Förutsättning för nedsättning är att bidraget har bestämts före den 1 januari 1991 i svenska kronor.

Riksförsäkringsverket har i sitt remissyttrande tagit upp problematiken med den föreslagna lagens tillämpning på interimistiska beslut om underhållsbidrag. Jag menar att man bör kunna se saken på samma sätt som praxis har gjort när frågeställningen uppkommit vid tillämpning av lagen (1966:680) om ändring av vissa underhållsbidrag. Högsta Domstolen har i rättsfallet NJA 1976 s. 471 funnit att indexuppräknings inte skall ske på grund av ett interimistiskt avgörande. Av NJA 1977 s. 515 framgår vidare att ett underhåll skall anses bestämt genom avtal den dag då avtalet ingås även om det begärs att rätten skall fastställa avtalet. Detta gäller även då överenskommelsen efterföljts av ett interimistiskt beslut.

Hovrätten över Skåne och Blekinge har anfört att det är önskvärt att nedsättningen samordnas i tiden med den årliga automatiska uppräknings av underhållsbidrag med hänsyn till penningvärdets utveckling som sker den 1 februari. Jag delar hovrättens uppfattning. Nedsättningen bör därför ske den 1 februari 1991 på sätt framgår av 2 §. Av förenklingskäl har därvid valts en genomsnittlig procentsats om 30. Det normala torde bli en nedsättning med 75 kr. per månad. Inskränkningen i *tredje stycket* tar sikte på att undanta småbelopp från nedsättning.

Bestämmelserna i 3 § har sin förebild i 5 § lagen om ändring av vissa underhållsbidrag.



**15 kap.***6 a §*

I paragrafen som är ny har tagits in den grundläggande regeln om att lön får tas i anspråk för införsel endast om den överstiger förbehållsbeloppet. En motsvarande regel avseende utmätning i lön finns i 7 kap. 4 §, där dock en något högre inkomstnivå är undantagen från exekution.

Vidare har till lagrummet från punkt 1 av anvisningarna till 50 § KL överflyttats bestämmelserna om beräkning av normalbelopp.

*9 §*

Bestämmelserna har justerats med hänsyn till innehållet i 6 a §. Beträffande innebörden av bestämmelsen i andra stycket hänvisas till den allmänna motiveringen, avsnitt 5.8.1.

*14 §*

Ändringen innebär att införsel för underhållsbidrag inte längre skall ha företräde framför avdrag för preliminär skatt.

Se vidare specialmotiveringen till 41 § 2 mom. UBL.

**Övergångsbestämmelser**

Enligt förslaget träder ändringarna i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas i fråga om införsel som sker efter utgången av år 1990. De nya föreskrifterna i 15 kap. 6 a § om beräkning av förbehållsbelopp föreslås dock – med hänsyn till tidpunkten för ikraftträdandet av ändringarna i KL – gälla från och med den 1 juli 1990.

**12.21 Lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige**

Beträffande de särskilda bestämmelserna om beskattning av utländska forskare som arbetar tillfälligt i Sverige föreslås att den del av skattelättnaderna som avser lön av sådan anställning eller uppdrag, 4 §, slopas. Detta innebär att hela lönen av anställningen eller uppdraget, för vilken forskaren är skattskyldig i Sverige, skall tas upp som intäkt. Skattefriheten för kostnadsersättningar kvarstår enligt tidigare regler. Om forskarskatténämnden beslutar att lagen skall tillämpas för vissa forskare även för lön av anställningen eller uppdraget som kan uppkomma efter den 1 januari 1991 – något som kan följa av reglerna i 2 § – bör de äldre bestämmelserna tillämpas för sådana inkomster.

7 §

Ändringen i andra stycket är redaktionell och föranleds av att fåmansföretagsreglerna omarbetats och flyttats.

12.23 Lagen (1989:1023) om upphävande av lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m.

Ändringen innebär att beskattning fr.o.m. 1992 års taxering skall ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

12.24 Utsökningsregisterlagen (1986:617)

7 §

Ändringen i andra stycket är redaktionell och föranleds av att fåmansföretagsreglerna omarbetats och flyttats.

12.25 Lagen (1987:813) om homosexuella sambor

I första stycket 6 hänvisas bl.a. till punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL. Hänvisningen utgår eftersom den nämnda bestämmelsen faller bort enligt förslaget.

Av skäl som anges i den allmänna motiveringen (6.10.13) har lagens uppräknings av sambobestämmelser som skall tillämpas även på homosexuella sambor kompletterats såvitt avser de kvalitativa villkoren i KL för efterlevandepension.

12.26 Lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsparande

Ändringsförslagen har berörts i avsnitt 6.3.4. Endast två tredjedelar av räntan resp. bonusräntan blir skattepliktig enligt förslaget. Samma andel skall redovisas av reavinster och reaförluster på andelar i allemansfonder. Det förhållandet att endast två tredjedelar av förlusten skall redovisas innebär inte någon inskränkning i bestämmelserna i SIL om begränsad avdragsrätt för reaförluster.

12.27 Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

1 §

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde.

2 §

Det är innehavaren av skogs- eller upphovsmannakonto som är skattskyldig.

## 3 §

Skattesatsen har bestämts till 15 %. Enligt *första stycket* inträder skattskyldigheten när ränta gottskrivs ett konto. Normalt torde detta ske vid årets utgång per den 31 december och då kontohavaren genom uttag från kontot gör anspråk på därefter upplupen ränta. För att hindra att avtal träffas om att ränta endast skall gottskrivas kontot med längre intervaller – exempelvis endast vart femte år eller vid uttag från konto – har i respektive kontolag intagits en bestämmelse med innebörd att ränta skall gottskrivas kontot årligen eller oftare (jfr motiveringen till 7 § skogskontolagen resp. 7 § lagen om upphovsmannakonto).

Av *andra stycket* framgår att skatt inte skall tas ut på ränta som belöper på tid efter det att räntan är skattepliktig som intäkt av näringsverksamhet enligt resp. kontolag.

## 4 §

Den myndighet som i första instans skall besluta i fråga om skatten är RSV.

## 5 §

Banken är skyldig att innehålla skatten när ränta gottskrivs ett konto.

## 6 §

I paragrafen regleras deklarationstiderna och vilka uppgifter deklarationen måste innehålla. RSV kan medge att uppgifterna redovisas på annat lämpligt sätt, exempelvis på magnetband.

## 7 §

RSV kan i beslut förklara banken betalningsskyldig om banken försummat att innehålla skatt. Sådant beslut får meddelas senast femte året efter det år då beloppet skulle ha innehållits.

## 8 §

Paragrafen reglerar när och hur betalning skall ske. Samma tidsgräns gäller för betalning som för deklarationens inlämnande.

## 9 §

Bestämmelserna om restavgift och tilläggsavgift har utformats efter förebild av 19 § kupongskattelagen (1970:624).

I *första stycket* finns bestämmelser om restavgift vid dröjsmål med betalningen.

Efter två månaders dröjsmål med betalningen utgår vidare tilläggsavgift enligt *andra stycket*.

## 10 §

I lagrummet ges bestämmelser om indrivning.

Lagrummet reglerar formerna för återbetalning för det fall skatt innehållits och betalats in med för högt belopp.

## 12 §

Bestämmelsen om skatterevision har utformats efter förebild av 24 § kupongskattelagen.

## 13 §

I *första stycket* regleras besvärsordningen. Såväl den skattskyldige som banken och – för det allmännas räkning – allmänna ombudet enligt kupongskattelagen är berättigade att överklaga riksskatteverkets beslut.

Den i *andra stycket* föreslagna besvärstiden överensstämmer med vad som i övrigt gäller på skatteområdet.

## 12.28 Skogskontolagen (1954:142)

## 1 §

Ändringen är en följd av att inkomstslaget jordbruksfastighet ersätts av inkomstslaget näringsverksamhet.

## 2 §

Ändringen i *första resp. andra stycket c* är en följd av att inkomstslaget rörelse ersätts av inkomstslaget näringsverksamhet.

I *trede stycket* har en hänvisning ändrats med hänsyn till att bestämmelsen om ersättning i samband med allframtidssupplåtelse flyttats från kommunal-skattelagen till lagen om statlig inkomstskatt.

Ändringen i *femte stycket* föranleds av att begreppet nettointäkt utmönstrats ur KL.

## 7 §

Enligt *första stycket* måste ränta på ett skogskonto gottskrivas kontohavaren årligen eller oftare. Bestämmelsen har tillkommit för att hindra kringgående av lagen (1990:000) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

*Nuvarande första stycket* bildar utan ändringar lagrummets andra stycket.

I *trede stycket* upplyses om att skatt utgår på gottskriven ränta enligt den nyssnämnda lagen.

## 8 §

Av ändringarna framgår att den del av räntan som innehållits enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel inte skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

## 9 §

Ändringarna föranleds av införandet av inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelsen avser konton för vilka vid lagens ikraftträdande gäller villkor om att ränta inte skall gottskrivas årligen. Villkor för ett sådant konto måste ändras senast den 31 december 1992.

### 12.29 Lagen (1986:492) om tillfälliga regler för insättning på skogskonto

Ändringen är en följd av att inkomstslaget rörelse ersätts av inkomstslaget näringsverksamhet.

### 12.30 Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

Ändringarna i 1 och 11 §§ är en följd av att inkomstslaget rörelse ersätts av inkomstslaget näringsverksamhet.

Motiven för ändringarna i 7 och 10 §§ är desamma som anges i specialmotiveringen till de föreslagna ändringarna i 7 och 8 §§ skogskontolagen, motsvarande gäller övergångsbestämmelsen.

### 12.31 Lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst

UppskL skall upphöra att gälla i och med utgången av juni månad år 1990. Den upphävda lagen skall emellertid tillämpas även fortsättningsvis i fråga om 1991 och tidigare års taxeringar. Innebörden av detta är att om den skattskyldige vid t.ex. 1990 års taxering erhållit ett s.k. preliminärt uppskov blir frågan om definitivt uppskov att bedöma i enlighet med den upphävda lagen även om ersättningsfastigheten anskaffas först efter år 1991.

Lagen är också tillämplig i fall som avses i punkten 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I punkten avses den situationen att vinst vid avyttring av en fastighet blivit föremål för taxering senast vid 1991 års taxering och att ytterligare betalning sker efter den 1 januari 1991. I så fall skall äldre regler tillämpas vid vinstberäkningen. Vid taxeringen senast år 1991 var UppskovsL tillämplig och genom den nu aktuella övergångsbestämmelsen blir lagen också tillämplig med avseende på tilläggsköpeskillingen.

På sätt som närmare utvecklats i specialmotiveringen till övergångsbestämmelserna till SIL behålls den första kronans princip för avyttringar som skett före ikraftträdandet (punkten 2). Detta innebär att om betalning sker under år 1991 skall taxering ske vid 1992 års taxering. Möjlighet till uppskov föreligger i så fall inte.

### 12.32 Lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt

Den upphävda lagen tillämpas vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I förhållande till lagrådsremissen har vissa redaktionella ändringar och omarbetningar av lagtexten gjorts.

Vid 1991 års taxering skall utöver vad som framgår av 3 § den upphävda lagen ytterligare en post beaktas vid beräkningen av det nominella resultatet. Detta framgår av *första stycket*. Den justering som skall göras avser avskrivningar på under året anskaffade inventarier. Ett belopp motsvarande hälften av de avskrivningar som kan anses vara att hänföra till inventarier som har anskaffats efter den 26 januari 1990 skall återläggas – om inte anskaffningen grundar sig på ett skriftligt avtal som slutits senast nämnda dag. Bestämmelsen skall endast tillämpas om avdrag medgetts med stöd av huvudregeln vid räkningsenlig avskrivning (punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen) eller restvärdeometoden (punkt 5 första stycket). De nya reglerna omfattar inte avskrivningar som medgetts med stöd av kompletteringsregeln vid räkningsenlig avskrivning eller på grund av faktisk värdenedgång (punkt 4 sjunde stycket resp. punkt 5 andra stycket). Reglerna gäller inte heller avdrag för kontraktsavskrivning eller ianspråktagande av investeringsfond e.d. under beskattningsåret.

Det tillägg som skall göras är hälften av skillnaden mellan det vid inkomsttaxeringen medgivna värdeminskningssvdraget och ett jämförelsebelopp. Jämförelsebeloppet räknas fram i två steg. I *andra och tredje styckena* ges bestämmelser om hur underlaget för jämförelsebeloppet skall beräknas. Tre olika delposter ingår:

a) Denna post är det skattemässiga restvärdet på inventarierna vid utgången av närmast föregående beskattningsår.

b) Denna post är anskaffningsvärdet på de inventarier som anskaffats under beskattningsåret men senast den 26 januari 1990. Inventarier som anskaffats efter nämnda datum kan dock ingå om anskaffningen grundar sig på ett skriftligt avtal som slutits senast nämnda dag.

c) Denna post motsvarar vad som vid räkningsenlig avskrivning utgör särskilt avdrag enligt punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen resp. vad som vid restvärdeavskrivning dras av enligt punkt 5 första stycket av samma anvisning.

Underlaget för jämförelsebeloppet utgörs sedan av summan av beloppen enligt a och b med avdrag för beloppet enligt c. Om detta belopp blir negativt skall det anses vara noll.

I *fjärde stycket* anges att jämförelsebeloppet utgör 30 % av underlaget om den skattskyldige yrkar avdrag för avskrivning enligt bestämmelserna om räkningsenlig avskrivning och 25 % om avdrag för avskrivning yrkas enligt bestämmelserna om restvärdeavskrivning. Även om den skattskyldige inte yrkat maximal avskrivning för inventariebeståndet som helhet skall man alltså utgå från att så är fallet beträffande inventarier som ingår i underlaget för jämförelsebeloppet.

Av *femte stycket* framgår att regeln skall tillämpas även beträffande avdrag för avskrivning på tillgångar som inte är inventarier men som behandlas som inventarier i avskrivningshänseende, t.ex. patenträtter och andra tidsbegränsade rättigheter (jfr punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen).

Enligt *sjätte stycket* finns en möjlighet att få dispens från det tillägg som

skall göras. Dispens kan komma i fråga i de fall en företagsgrupp omstruktureras och syftet huvudsakligen är att uppnå rationaliseringsvinster. Kravet att inventarieanskaffningen skall utgöra ett led i strukturrationalisering som kan anses särskilt önskvärd innebär att det klart skall framgå att syftet med omläggningen av verksamheten är att uppnå rationaliseringsvinster. Dispens bör naturligtvis inte ges om transaktioner i skatteplaneringssyfte företas i samband därmed. Dispens kan avse hela eller viss del av tillägget. Beslut om befrielse fattas av länskattemyndigheten. Skattemyndighetens beslut överklagas hos RSV.

#### *punkterna 2-3*

Bestämmelserna om återläggning av viss del av värdeminskningsavdragen gäller enligt punkt 2 även vid 1991 års taxering till särskild vinstskatt. I vissa speciella fall kan taxering till särskild vinstskatt bli aktuell vid 1992 års taxering. I punkt 3 anges därför att bestämmelserna om vinstdelningsunderlag i den upphävda lagen skall tillämpas även vid detta års taxering till särskild vinstskatt. Vissa anpassningar krävs för att reglerna om vinstdelningsunderlag skall kunna tillämpas i det nya systemet.

### 12.33 Lagen (1960:63) om förlustavdrag

Den upphävda lagen tillämpas sista gången vid 1991 års taxering.

I anslutning till *andra stycket* bör nämnas att avdrag givetvis inte får göras både mot taxerad förvärvsinkomst enligt KL och mot inkomst av kapital enligt SIL.

Genom bestämmelserna i *tredje stycket* kan juridiska personers förlustavdrag föras över i det nya systemet.

### 12.34 Lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier

Den upphävda lagen tillämpas t.o.m. 1991 års taxering.

### 12.35 Lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

Genom lagstiftning hösten 1989 upphörde rätten till avdrag för avsättning till allmän investeringsfond i bokslut den 31 december 1989 eller senare (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1022). I övergångsbestämmelserna föreskrevs en möjlighet till avsättning även därefter för sådana företag som fått eller efter ansökan hos regeringen skulle komma att få tillstånd att ta i anspråk sådan avsättning. Nu upphävs lagen.

Enligt *punkt 1* övergångsbestämmelserna skall lagen alltjämt tillämpas för avsättningar som gjorts eller kommer att göras till följd av beslut av regeringen enligt nämnda övergångsbestämmelser. I punkt 2 av övergångsbestämmelserna till den upphävda lagen föreskrivs att utbetalning enligt 8 och 9 §§ lagen inte får ske till företag som har medel på konto för investering enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Av praktiska skäl föreslås nu att denna bestämmelse inte skall tillämpas efter utgången av juni 1990. Detta förslag är nytt i förhållande till lagrådsremissen.

Avsättningar som gjorts i bokslut till ledning för 1991 års taxering påförs ett tillägg om 70 % om återföring sker vid någon av taxeringarna 1992–1995. Detta framgår av *punkt 2*. Bestämmelsen i *punkt 3* är föranledd av det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Vid 1996 – eller i vissa fall 1997 – års taxering återförs kvarvarande avsättningar till beskattning utan tillägg. Detta framgår av *punkt 4*.

### 12.36 Lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

Den upphävda lagen tillämpas vid 1990 och tidigare års taxeringar. I fråga om skattskyldiga som vid 1991 års taxering taxeras för beskattningsår med bokslut före den 30 april 1990 skall lagen tillämpas även vid 1991 års taxering. Även vid senare års taxeringar skall den upphävda lagen tillämpas i fråga om avsättningar som skett tidigare.

### 12.37 Lagen om upphävande av vissa fondförfattningar, m.m.

Författningarna upphör att gälla vid utgången av år 1997. Belopp som har avsatts enligt de olika fondlagarna och som inte har tagits i anspråk tidigare återförs till beskattning vid 1996 eller - i vissa fall - 1997 års taxering.

### 12.38–40 Lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond och lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

De upphävda lagarna tillämpas vid 1991 och tidigare års taxeringar. Även vid senare års taxeringar skall de upphävda lagarna tillämpas i fråga om avsättningar som skett tidigare.

### 12.41 Lagen (1981:296) om eldsvådedefonder

I lagrådsremissen föreslogs att den upphävda lagen skulle tillämpas vid 1990 och tidigare års taxeringar i fråga om eldsvådedefond för lagertillgångar och vid 1991 och tidigare års taxeringar i fråga om övriga eldsvådedefonder. Den ändringen har nu gjorts att den upphävda lagen tillämpas vid 1991 års taxering också såvitt gäller eldsvådedefond för lagertillgångar. Även vid taxering som sker efter år 1991 skall den upphävda lagen tillämpas i fråga om avsättningar som skett tidigare.

### 12.42 Förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer

Den upphävda förordningen tillämpas vid 1991 och tidigare års taxeringar. De nya reglerna i SIL för ränteinkomster tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering – även för obligationer som getts ut före utgången av år 1990. Det innebär att avkastningen beskattas först när den betalas ut eller blir  $\pm$  lgänglig för lyftning.



### 12.43 Lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer

Den upphävda lagen tillämpas t.o.m. 1991 års taxering. Enligt bestämmelserna i andra och tredje styckena får särskilda regler tillämpas även vid senare års taxeringar för att beräkna anskaffningsvärdet på försälda andelar i aktiesparfond. År 1991 är sådana andelar alltid äldre än fem år. De särbestämmelser som finns i 4 § i den upphävda lagen för beräkning av anskaffningsvärde på andelar äldre än fem år har tagits in i övergångsbestämmelserna.

### 12.44 Lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande

Som berörts i avsnitt 6.3.5 blir hela avkastningen på sparobligationer och alltså även den s.k. bonusrätten skattepliktig enligt förslaget. Motsvarande bör av neutralitetsskäl även gälla för sparpremie som helt eller delvis bekostas av staten. Bestämmelserna i 1 § skall således upphävas. Det undantag från lotterivinstbeskattning som föreskrivs i 2 § är direkt förknippad med den form av sparpremie som avses i 1 §. Hela lagen skall därför upphävas.

Den upphävda lagen bör dock fortfarande tillämpas för bonus på sparobligationer som har getts ut före den 1 januari 1991.

### 12.45 Lagen (1982:2) om uppfinnarkonto

Den upphävda lagen tillämpas vid 1991 och tidigare års taxeringar. Även vid senare års taxeringar skall den upphävda lagen tillämpas i fråga om tidigare medgivna uppskov.

### 12.46 Lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m.m.

Den upphävda lagen tillämpas fortfarande vid 1990 och 1991 års taxeringar.

### 12.47 Lagen om avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum

Lagen föranleds av att bemyndigandet för regeringen – eller myndighet regeringen bestämmer – att förordna om avdragsrätt för bidrag till viss museiverksamhet upphävs (avsnitt 8.14). Lagen skall tillämpas redan fr.o.m. 1990 års taxering.

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen

*dels* att anta

förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
5. lag om skatteutjämningsreserv,
6. lag om återföring av obeskattade reserver,
7. lag om ändring i lagen (1989:1046) om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
8. lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
9. lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
10. lag om särskild löneskatt,
11. lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring,
12. lag om avkastningsskatt på pensionsmedel,
13. lag om skatt på vissa premiebetalningar,
14. lag om ersättningsfonder,
15. lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning,
16. lag om ändring i bokföringslagen (1976:125),
17. lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141),
18. lag om ändring i lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift,
19. lag om nedsättning av vissa underhållsbidrag,
20. lag om ändring i utsökningsbalken,
21. lag om ändring i lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige,
22. lag om ändring i lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring,
23. lag om ändring i lagen (1989:1023) om upphävande av lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m. ,
24. lag om ändring i utsökningsregisterlagen (1986:617),
25. lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor,
26. lag om ändring i lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsbosparande,
27. lag om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
28. lag om ändring i skogskontolagen (1954:142),
29. lag om ändring i lagen (1986:492) om tillfälliga regler för insättning på skogskonto,
30. lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto,
31. lag om upphävande av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst,
32. lag om upphävande av lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt,
33. lag om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag,

34. lag om upphävande av lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier,

35. lag om upphävande av lagen (1979:609) om allmän investeringsfond,

36. lag om upphävande av lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv,

37. lag om upphävande av vissa fondförfattningar, m. m.,

38. lag om upphävande av lagen (1954:40) om särskild fartygsfond,

39. lag om upphävande av lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond,

40. lag om upphävande av lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,

41. lag om upphävande av lagen (1981:296) om eldsvådefonder,

42. lag om upphävande av förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer,

43. lag om upphävande av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer,

44. lag om upphävande av lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande,

45. lag om upphävande av lagen (1982:2) om uppfinnarkonto,

46. lag om upphävande av lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m. m.,

47. lag om avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum.,

*dels* att godkänna att de medel som inflyter till följd av avskattningen av juridiska personer förutom handelsbolag tillförs en ny inkomstitel på statsbudgeten från vilken medlen skall överföras till riksgäldskontoret i syfte att minska statsskulden.

## 14 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden lagt fram.

Del 1

Propositionen

Propositionens huvudsakliga innehåll .....	1
Propositionens lagförslag .....	6
1 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) .....	6
2 Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ....	137
3 Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ..	215
4 Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272) .....	219
5 Lag om skatteutjämningsreserv .....	224
6 Lag om återföring av beskattade reserver .....	230
7 Lag om ändring i lagen (1989:1046) om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring .....	232
8 Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring .....	233
9 Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter .....	239
10 Lag om särskild löneskatt .....	243
11 Lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensions- grundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring	244
12 Lag om avkastningsskatt på pensionsmedel .....	245
13 Lag om skatt på vissa premiebetalningar .....	247
14 Lag om ersättningsfonder .....	248
15 Lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxe- ringen för viss aktieutdelning .....	252
16 Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125) .....	254
17 Lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141) .....	255
18 Lag om ändring i lagen (1982:1193) om skattereduktion för fack- föreningsavgift .....	256
19 Lag om nedsättning av vissa underhållsbidrag .....	258
20 Lag om ändring i utskökningsbalken .....	259
21 Lag om ändring i lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige .....	261
22 Lag om ändring i lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring ...	262
23 Lag om ändring i lagen (1989:1023) om upphävande av lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.	263
24 Lag om ändring i utskökningsregisterlagen (1986:617) .....	264
25 Lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor ..	265
26 Lag om ändring i lagen (1988:847) om skattelättnader för alle- manssparande och ungdomsbosparande .....	266
27 Lag om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ....	267
28 Lag om ändring i skogskontolagen (1954:142) .....	269
29 Lag om ändring i lagen (1986:492) om tillfälliga regler för insätt- ning på skogskonto .....	272

30	Lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto . . .	273	Prop. 1989/90:110
31	Lag om upphävande av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst . . . . .	275	
32	Lag om upphävande av lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt . . . . .	276	
33	Lag om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag . . . . .	277	
34	Lag om upphävande av lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier . . . . .	278	
35	Lag om upphävande av lagen (1979:609) om allmän investeringsfond . . . . .	279	
36	Lag om upphävande av lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv . . . . .	280	
37	Lag om upphävande av vissa fondförfattningar, m. m. . . . .	281	
38	Lag om upphävande av lagen (1954:40) om särskild fartygsfond . . . . .	282	
39	Lag om upphävande av lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond . . . . .	283	
40	Lag om upphävande av lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet . . . . .	284	
41	Lag om upphävande av lagen (1981:296) om eldsvådefonder . . . . .	285	
42	Lag om upphävande av förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer . . . . .	286	
43	Lag om upphävande av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer . . . . .	287	
44	Lag om upphävande av lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande . . . . .	288	
45	Lag om upphävande av lagen (1982:2) om uppfinnarkonto . . . . .	289	
46	Lag om upphävande av lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m. m. . . . .	290	
47	Lag om avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum . . . . .	291	
	Utdrag ur regeringsprotokollet den 29 mars 1990 . . . . .	292	
1	Inledning . . . . .	292	
2	Allmänna synpunkter på reformen . . . . .	293	
3	Arbetsinkomst/Kapitalinkomst . . . . .	295	
4	Skatteskalan, m. m. . . . .	298	
4.1	Skatteskala och grundavdrag . . . . .	298	
4.2	Skatteregler för pensionärer . . . . .	301	
5	Inkomst av tjänst m. m. . . . .	304	
5.1	Allmänt om beskattningen av arbetsinkomster . . . . .	304	
5.2	Avgränsningen av inkomstslaget tjänst . . . . .	305	
5.2.1	Viss utvidgning av inkomstslaget tjänst . . . . .	305	

5.2.2	Beskattningen av självständigt bedriven verksamhet utan vinstsyfte (hobby) . . . . .	309
5.3	Intäkter i inkomstslaget tjänst . . . . .	314
5.3.1	Allmänt . . . . .	314
5.3.2	Löneförmåner m. m. . . . .	314
5.3.2.1	Beskattningen av naturaförmåner . . . . .	314
5.3.2.2	Vissa avtalsförsäkringar . . . . .	333
5.3.2.3	Vissa kostnadsersättningar . . . . .	344
5.3.2.4	Inkomster från bär-, svamp- och kottplockning . . . . .	348
5.3.2.5	Ersättningar till utländska forskare . . . . .	348
5.3.2.6	Stipendier . . . . .	350
5.3.3	Traktamentsbeskattning m. m. . . . .	350
5.3.3.1	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa . . . . .	352
5.3.3.2	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utom riket . . . . .	357
5.3.3.3	Avdrag för ökade levnadskostnader vid s. k. tillfällig anställning och dubbel bosättning . . . . .	358
5.3.3.4	Avdrag för kostnader för hemresor . . . . .	361
5.3.3.5	Förfaranderegler . . . . .	362
5.4	Avdrag i inkomstslaget tjänst . . . . .	363
5.5	Allmänna avdrag och skattereduktioner . . . . .	364
5.5.1	Avdrag för underhåll till icke hemmavarande barn . . . . .	364
5.5.2	Skattereduktion för hemmama och för ensamstående med barn . . . . .	366
5.5.3	Arbetsgivares kostnader för organisationsverksamhet och skattereduktion för fackföreningsavgift . . . . .	368
5.6	Uttag av socialavgifter . . . . .	370
5.6.1	Allmänna principer . . . . .	370
5.6.2	Breddning av basen för socialavgifter på arbetsinkomster . . . . .	373
5.6.3	Underlaget för den särskilda löneskatten . . . . .	378
5.6.4	Den särskilda löneskattens storlek . . . . .	381
5.7	Övriga frågor . . . . .	382
5.7.1	Extra avdrag och jämkning vid existensminimum . . . . .	382
5.7.2	Extra avdrag för sjukdomskostnader . . . . .	384
5.7.3	Sexmånadersregeln och ettårsregeln . . . . .	385
6	Inkomst av kapital . . . . .	388
6.1	Allmänt . . . . .	388
6.2	Gemensamma frågor . . . . .	389
6.2.1	Skatteberäkningen . . . . .	389
6.2.2	Grundavdrag och sparavdrag . . . . .	389
6.2.3	Avdragsbegränsning för reaförluster . . . . .	390
6.2.4	Förlust på konkursaktier m. m. . . . .	392
6.2.5	Verkliga förluster m. m. . . . .	393
6.2.6	Skattskyldighetens inträde . . . . .	396
6.2.7	Årsskiftesbetalningar . . . . .	399
6.2.8	Blandade överlåtelse . . . . .	400

6.3	Beskattning av räntor och utdelningar . . . . .	401
6.3.1	Nuvarande regler . . . . .	401
6.3.2	Ränteavdragsbegränsningar . . . . .	402
6.3.3	Förvaltningskostnader m. m. . . . .	404
6.3.4	Allemanssparande m. m. . . . .	404
6.3.5	Avkastning på sparobligationer m.m. . . . .	405
6.4	Reavinstbeskattning av fastigheter m. m. . . . .	406
6.4.1	Inledning . . . . .	406
6.4.2	Gällande rätt . . . . .	407
6.4.3	Allmänna utgångspunkter . . . . .	409
6.4.4	Nominell vinstberäkning . . . . .	409
6.4.5	Slopade uppskavsregler . . . . .	410
6.4.6	Problem vid full beskattning av nominell reavinst . . . . .	412
6.4.7	Regler för privatbostäder som är fast egendom . . . . .	414
6.4.8	Permanentbostadsbegreppet . . . . .	416
6.4.9	Takregeln vid expropriation o. d. . . . .	417
6.4.10	Beräkning av reavinst för bostadsrätt . . . . .	417
6.4.11	Särskilt om näringsfastigheter och bostadsrätter i närings- verksamhet . . . . .	419
6.4.12	Begränsat avdrag för värdehöjande reparationer . . . . .	422
6.4.13	Övergångsbestämmelser . . . . .	423
6.5	Reavinstbeskattning av aktier m. m. . . . .	424
6.5.1	Inledning . . . . .	424
6.5.2	Evig beskattning av hela vinsten . . . . .	425
6.5.3	Genomsnittsmetoden – huvudregler . . . . .	425
6.5.4	Avdragsbegränsningar för reaförluster . . . . .	427
6.5.5	Avgränsningsfrågan . . . . .	430
6.5.6	Ingen beskattning vid konvertering och lösen . . . . .	434
6.5.7	Anskaffningsvärden för vissa värdepapper . . . . .	436
6.5.8	Reavinstbeskattning av optioner . . . . .	439
6.5.9	Reavinstbeskattning av terminer . . . . .	446
6.5.10	Blankningsaffärer . . . . .	449
6.5.11	Strukturrationaliseringar . . . . .	452
6.5.12	Tvångsavyttringar . . . . .	454
6.5.13	Benefika överlåtelse . . . . .	454
6.5.14	Kontroll av anskaffningsvärden . . . . .	455
6.5.15	Övergångsbestämmelser . . . . .	456
6.5.16	Gränsdragningen mot näringsverksamhet . . . . .	457
6.6	Reavinstbeskattning av fordringar . . . . .	458
6.6.1	Reavinstberäkningen . . . . .	458
6.6.2	Avdragsbegränsning för reaförluster . . . . .	459
6.6.3	Marknadsnoterade fordringar . . . . .	460
6.6.4	Premieobligationer . . . . .	461
6.6.5	Räntekompensation . . . . .	462
6.6.6	Benefika överlåtelse . . . . .	463
6.6.7	Tvångsavyttringar . . . . .	463
6.6.8	Övergångsbestämmelser . . . . .	464

6.7	Reavinstbeskattning av skulder och utländsk valuta m. m.	465
6.7.1	Skulder i svenska kronor	465
6.7.2	Reavinstbeskattning av utländsk valuta	465
6.8	Särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag	467
6.8.1	Avgränsning	467
6.8.2	Utdelning	470
6.8.3	Reavinster	471
6.8.4	Förhöjt avdragsutrymme	472
6.8.5	Vinstbolag m. m.	472
6.9	Reavinstbeskattning av övrig lös egendom	473
6.9.1	Allmänt	473
6.9.2	Beskattningens närmare utformning	474
6.9.3	Reaförluster	476
6.9.4	Benefika förvärv	477
6.9.5	Tvångavyttringar	477
6.10	Pensions- och försäkringssparandet	478
6.10.1	Allmänna utgångspunkter	478
6.10.2	Livförsäkringssparandet	478
6.10.3	Individuellt försäkringssparande	479
6.10.4	Skattereglerna	479
6.10.5	Pensionssparandets fondering	480
6.10.6	Kollektivt pensionssparande för avtalspension	481
6.10.7	Avkastningsskatt på pensionsmedel	483
6.10.8	Skattesats avseende pensionsmedel	489
6.10.9	Löneskatt	491
6.10.10	Beskattning av K-försäringssparande	492
6.10.11	Utländska försäkringar	494
6.10.12	Övergångsbestämmelser	496
6.10.13	Övriga frågor	497
7	Bostadsbeskattning	499
7.1	Privatbostad och näringsfastighet	499
7.2	Den löpande beskattningen av småhus	502
7.3	Den löpande beskattningen av hyreshus	504
7.4	Fastighetsskatten	505
7.5	Reduktion av fastighetsskatten	507
7.5.1	Initialt reducerad fastighetsskatt för nyproduktion	507
7.5.2	Övergångsregler för hyreshus	509
7.5.3	Övergångsregler för småhus	510
7.6	Beskattning av intäkt vid uthyrning av privatbostäder m. m.	512
8	Företagsbeskattning	514
8.1	Allmänt	514
8.2	Bolagsskattesatsen och en ny generell reserveringsmöjlighet (surv)	519



8.2.1	Allmänna utgångspunkter	519
8.2.2	Underlagen för K-surv och L-surv m. m.	522
8.3	Värdering av lager	529
8.3.1	Värdering av lager i allmänhet	529
8.3.2	Den skattemässiga behandlingen av djur	532
8.4	Avskrivningsregler	535
8.5	Inkomstberäkning och förvärvskällor	543
8.6	Fondavsättningar	547
8.7	Koncernbeskattning m. m.	549
8.7.1	Kedjebeskattningen	549
8.7.2	Koncernbidrag	552
8.7.3	Förvaltningsföretag	554
8.7.4	Överlåtelse av egendom inom koncerner m. m.	556
8.8	Särskilda branscher	559
8.8.1	Investmentföretag och aktiefonder	559
8.8.2	Banker och andra finansiella institut	566
8.8.3	Skadeförsäkringsföretag	571
8.8.4	Byggnadsföretag m. m.	576
8.9	Särskilda företagsformer	578
8.10	Beskattning av enskild näringsverksamhet	580
8.10.1	Reserveringsmöjligheter m. m.	580
8.10.2	Räntebalansproblemet	582
8.10.3	Indelning i förvärvskällor och underskottsavdrag	586
8.10.4	Beskattningsår	589
8.10.5	Bil med blandad användning m. m.	591
8.11	Handelsbolag	592
8.11.1	Allmänna utgångspunkter	592
8.11.2	Nya regler för fortsatt delägarbeskattning	593
8.12	Beskattning av fåmansföretag m. m.	596
8.12.1	De särskilda fåmansföretagsreglerna	596
8.12.2	Begreppsdefinitioner	602
8.12.3	Inkomstuppdelning i familjeföretag	603
8.13	Övergången till det nya systemet	605
8.13.1	Avskattning av lagerreserver m. m.	605
8.13.2	Regler för banker m. fl.	607
8.13.3	Förlustavdrag m. m.	608
8.13.4	Spärregler	609
8.14	Avdragsrätt för bidrag till FoU m. m.	610
9	Kompletterande åtgärder och ekonomiska effekter	613
9.1	Inledning	613
9.2	Bostadspolitiska åtgärder	613
9.2.1	Beskattning, subventionering och finansiering	613
9.2.2	Räntebidrag och räntelån	614
9.2.3	Mervärdeskatt och investeringsbidrag	615
9.2.4	Höjda bostadsbidrag	616
9.3	Kompletterande fördelningspolitiska åtgärder	616

9.3.1	Inledning . . . . .	616
9.3.2	Förbättring för pensionärerna . . . . .	617
9.3.3	Förändring av inkomst efter skatt för pensionärer . . . . .	617
9.3.4	Höjt barnbidrag och avvecklade livsmedelssubventioner . . . . .	620
9.3.5	Ökade studiemedel och reducerade subventioner . . . . .	620
9.4	Sammanställning av budgeteffekter . . . . .	620
9.4.1	Inledning . . . . .	620
9.4.2	Skattebortfall genom ändrade skattesatser m. m. . . . .	621
9.4.3	Budgeteffekter inom olika inkomstslag m. m. . . . .	622
9.4.4	Budgeteffekter avseende reformerad beskattning av juridiska personer . . . . .	626
9.4.5	Dynamiska effekter . . . . .	627
9.4.6	Sammanställning av budgeteffekter . . . . .	628
9.5	Fördelningen mellan stat och kommun . . . . .	629
9.6	Budgetmässig behandling av intäkt från avskattning . . . . .	630
9.7	Fördelningseffekter . . . . .	630
9.7.1	Horisontell rättvisa . . . . .	630
9.7.2	Utvärdering av fördelningseffekter . . . . .	631
9.7.3	Uppdelning efter socioekonomisk grupp . . . . .	633
9.7.4	Uppdelning efter ekonomisk standard . . . . .	634
9.7.5	Uppdelning efter bruttoinkomst . . . . .	635
9.7.6	Uppdelning efter förmögenhet . . . . .	636
9.7.7	Uppdelning efter hushållstyp . . . . .	637
9.7.8	Uppdelning efter boendeform . . . . .	637
9.7.9	Uppdelning efter region . . . . .	638
9.7.10	Annan förändring av arbetsinkomst före skatt . . . . .	638
9.7.11	Avslutning . . . . .	640
9.8	Vissa andra ekonomiska effekter . . . . .	640
9.9	Utvärdering av skattereformen . . . . .	640
10	Avslutande synpunkter . . . . .	641
11	Upprättade lagförslag . . . . .	642
12	Specialmotivering . . . . .	644
12.1	Kommunalskattelagen (1928:370) . . . . .	644
12.2	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt . . . . .	691
12.3	Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt . . . . .	731
12.4	Uppbördslagen (1953:272) . . . . .	732
12.5	Lagen om skatteutjämningsreserv . . . . .	735
12.6	Lagen om återföring av obeskattade reserver . . . . .	747
12.7	Lagen (1989:1046) om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring . . . . .	750
12.8	Lagen (1962:381) om allmän försäkring . . . . .	750
12.9	Lagen (1981:691) om socialavgifter . . . . .	751
12.10	Lagen om särskild löneskatt . . . . .	753

12.11	Lagen om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring . . . . .	755
12.12	Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel . . . . .	755
12.13	Lagen om skatt på vissa premiebetalningar . . . . .	761
12.14	Lagen om ersättningsfonder . . . . .	763
12.15	Lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning . . . . .	766
12.16	Bokföringslagen (1976:125) . . . . .	766
12.17	Jordbruksbokföringslagen (1979:141) . . . . .	767
12.18	Lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift . . . . .	768
12.19	Lagen om nedsättning av vissa underhållsbidrag . . . . .	768
12.20	Utsökningsbalken . . . . .	769
12.21	Lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige . . . . .	769
12.22	Lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring . . . . .	770
12.23	Lagen (1989:1023) om upphävande av lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m. . . . .	770
12.24	Utsökningsregisterlagen (1986:617) . . . . .	770
12.25	Lagen (1987:813) om homosexuella sambor . . . . .	770
12.26	Lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsbosparande . . . . .	770
12.27	Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. . . . .	770
12.28	Skogskontolagen (1954:142) . . . . .	772
12.29	Lagen (1986:492) om tillfälliga regler för insättning på skogskonto . . . . .	773
12.30	Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto . . . . .	773
12.31	Lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst . . . . .	773
12.32	Lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt . . . . .	773
12.33	Lagen (1960:63) om förlustavdrag . . . . .	775
12.34	Lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier . . . . .	775
12.35	Lagen (1979:609) om allmän investeringsfond . . . . .	775
12.36	Lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv . . . . .	776
12.37	Lagen om upphävande av vissa fondförfattningar, m. m. . . . .	776
12.38	Lagen (1954:40) om särskild fartygsfond . . . . .	776
12.39	Lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond . . . . .	776
12.40	Lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet . . . . .	776
12.41	Lagen (1981:296) om eldsvådofonder . . . . .	776
12.42	Förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer . . . . .	776
12.43	Lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer . . . . .	777
12.44	Lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande . . . . .	777

12.45	Lagen (1982:2) om uppfinnarkonto . . . . .	777	Prop. 1989/90:110
12.46	Lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m. m. . . . .	777	
12.47	Lagen om avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum . . . . .	777	
13	Hemställan . . . . .	778	
14	Beslut . . . . .	779	

Del 2

Bilaga 1 Förteckningar över remissinstanser

Bilaga 2 De remitterade lagförslagen

Bilaga 3 Lagrådets yttrande

<b>Bilaga 1</b> Förteckningar över remissinstanser . . . . .	3
<b>Bilaga 2</b> De remitterade lagförslagen . . . . .	8
<b>Bilaga 3</b> Lagrådets yttrande . . . . .	108



Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av riksförsäkringsverket (RFV), bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksskatteverket (RSV), plan- och bostadsverket, statens löne- och pensionsverk, hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Stockholm, kammarrätten i Göteborg, riksbanken, riksgäldskontoret, datainspektionen, konjunkturinstitutet, statens pris- och konkurrensverk, styrelsen för Sveriges allmänna hypoteksbank, styrelsen för Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, Stockholms fondbörs, statens arbetsgivarverk, lanbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, arbetsmarknadsstyrelsen, statens industriverk, statens vattenfallsverk, styrelsen för teknisk utveckling (STU), statskontoret, riksrevisionsverket (RRV), Aktiefremjandet, Bilindustriföreningen, Centralorganisationen SACO/SR, Entreprenörföreningen, Finansbolagens Förening, Folksam, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (FAR), Företagareförbundet, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG), Försäkringsbolaget SPP, ömsesidigt (SPP), Försäkrings-tjänstemannaförbundet, Grossistförbundet Svensk Handel, HSB:s Riksförbund, Hyresgästernas Riksförbund, Kommunernas pensionsanstalt, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), Kooperativens Pensionsanstalt, Kooperativa Förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Motorbranschens Riksförbund, Motormännens Riksförbund, Mäklarsamfundet, Näringslivets Byggnadsdelegation, Pensionärernas Riksorganisation (PRO), Riksförbundet Vi i Småhus, Småföretagens Riksorganisation, Sparbankernas Intecknings AB, Statens Bostadsfinansieringsbolag, Stockholms Handelskammare, Stockholms Optionsmarknad OM Fondkommission AB (OM), Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska fondbhandlareföreningen, Svenska försäkringsbolagens riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska Livförsäkringsföreningars Riksförbund, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Aktiesparares Riksförbund, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag, Sveriges Bostadsrättsföreningars Centralorganisation, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges Fiskares Riksförbund, Sveriges Föreningsbankers Förbund, Sveriges Hotell- och Restaurangförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges Jordägarförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Pensionärsförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Villaägareförbund, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Värdepapperscentralen VPC AB (VPC).

Yttrande har också inkommit från bl.a. centrala studiestödsnämnden, glesbyggsdelegationen, konsumentverket/KO, länsstyrelsen i Gotlands län, länsstyrelsen i Jämtlands län, riksantikvarieämbetet och statens historiska museer, socialstyrelsen, statens naturvårdsverk, statens utlandslönenämnd UtN, statistiska centralbyrån, storstadstrafikkommittén, trafiksäkerhetsverket, *utredningen om förvaltningen av vissa kulturmiljöer*, Bukowskis-Auktioner, Dagligvaruleverantörernas Förbund DLF, Ensamståendes Intres-

seorganisation EIO, Folkrörelserådet Hela Sverige skall leva, Fondbolagens Förening, Fögderichefsföreningen, Förbundet Sveriges Handelsrepresentanter FDH, Förenade Liv, Föreningen Sveriges Uppbördschefer, Handels Arbetsgivareorganisation, International Air Transport Association, Kommunernas Försäkringsaktiebolag, Linjeflyg AB, Kooperationens Förhandlingsorganisation, Naturskyddsföreningen, Pensionsregistreringsinstitutet PRI, Restaurang Kupong IndustriFinans Service AB, Riksbyggen ekonomisk förening, Rikskuponger AB, Sala Sparbank, Scandinavian Airlines Systems AB SAS, Skattebetalarnas Förening, Sparinstitutens Pensionskassa, Statspensionärernas Riksförbund och Tidningen Statspensionären, Statstjänstemannaförbundet ST, Stockholms Universitets Studentkår, Studieförbundet Vuxenskolan, Svensk Pilotförening SPF, Svenska Industrijämförbundet SIF, Svenska Lokaltrafikföreningen, Svenska Pensionärspartiet SvPP, Svenska Pressbyråns Pensionskassa, Svenska resebranschens förening, Svenska Teaterförbundet, Svenska Travsportens Centralförbund, Svenska Galoppsportens Centralförbund och AB Trav och Galopp, Sveriges Förenade Studentkårer, Sveriges Författarförbund, Sveriges Riksidrottsförbund, Sveriges Turistråd, Tjänsteförbundet, Teatrarnas Riksförbund, Umeå Studentkår samt AB Volvo och SAAB-Scania AB.

Sveriges Föreningsbankers Förbund har förutom eget yttrande anslutit sig till yttrande från LRF, Svensk Industriförening och Sveriges industriförbund har åberopat yttrandet från Näringslivets skattedelegation, Stockholms Handelskammare, SAF, Svenska bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund har förutom eget yttrande åberopat yttrandet från Näringslivets skattedelegation.

### Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1989:34) Reformerad företagsbeskattning

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av riksskatteverket (RSV), hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätterna i Stockholm och Göteborg, riksbanken, datainspektionen, bokföringsnämnden (BFN), överstyrelsen för civil beredskap (ÖCB), riksförsäkringsverket (RFV), bankinspektionen, försäkringsinspektionen, styrelsen för Sveriges allmänna hypoteksbank, styrelsen för Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, Stockholms fondbörs, lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, statens industriverk (SIND), styrelsen för teknisk utveckling (STU), riksrevisionsverket (RRV), Aktiefrämjandet, Centralorganisationen SACO/SR (SACO/SR), Elektriska installatörsorganisationen, Entreprenörföreningen, Finansbolagens Förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (FAR), Företagarförbundet, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Grossistförbundet Svensk Handel, HSB:s Riksförbund, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), Kooperativa Förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Petroleumhandelns riksförbund, Småföretagens Riksorganisation, Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen,



Svenska fondhandlareföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenska Samernas Riksförbund, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Aktiesparares Riksförbund, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Fiskares Riksförbund, Sveriges Föreningsbankers Förbund, Sveriges industriförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) samt Svenska Venture Capital Föreningen.

Yttrande har också kommit in från riksgäldskontoret, konjunkturinstitutet, statistiska centralbyrån (SCB), länsstyrelserna i Gotlands och Jämtlands län, länsstyrelsernas organisationsnämnd, statens pris och konkurrensverk (SPK), Solveig Borén, Elektriska Arbetsgivareföreningen, Folkrorelserådet, Folksam, Fondbolagens Förening, Fögderichefsföreningen, Försäkringstjänstemannaförbundet, Handelsbolaget med firma Åhlén & Åkerlunds förlag, Merkantil Leasing AB, Motorbranschens Riksförbund, Målarmästarnas Riksförening, Naturskyddsföreningen, Näringslivets Byggnadsdelegation, Scandinavian Airlines System (SAS), Svenska Taxiförbundet, Sveriges Dövas Riksförbund, Sveriges Författarförbund, Sveriges Riksidrottsförbund, Teatrarnas Riksförbund, VVS-Entreprenörernas Arbetsgivareförbund samt Östra Blekinge Hembygdsförening.

Sveriges Föreningsbankers Förbund har förutom eget yttrande anslutit sig till yttrande från I.R.F. Svensk Industriförening och Sveriges industriförbund har åberopat yttrandet från Näringslivets skattedelegation. Stockholms Handelskammare, SAF, Svenska Bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund har förutom eget yttrande åberopat yttrandet från Näringslivets skattedelegation. Småföretagens Riksorganisation och Sveriges Köpmannaförbund har avgett ett gemensamt yttrande samt åberopat yttrandet från Näringslivets skattedelegation. Petroleumhandelns riksförbund har anslutit sig till yttrandet från Småföretagens Riksorganisation och Sveriges Köpmannaförbund.

Elektriska Arbetsgivareföreningen, Målaremästarnas Riksförbund och VVS-Entreprenörernas Arbetsgivareförbund har avgett ett gemensamt yttrande. Näringslivets Byggnadsdelegation har åberopat yttrandet från Näringslivets skattedelegation.

## Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1989:36) Inflationsskorrigerad inkomstbeskattning

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av riksförsäkringsverket, försäkringsinspektionen, riksskatteverket (RSV), Ekonomiska Rådet, plan- och bostadsverket, statens löne- och pensionsverk, hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Stockholm, kammarrätten i Göteborg, riksbanken, riksgäldskontoret, datainspektionen, bokföringsnämnden (BFN), överstyrelsen för civil beredskap (ÖCB), centrala studiestödsnäm-

den, konjunkturinstitutet, statens pris- och konkurrensverk, styrelsen för Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, Stockholms fondbörs, lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, arbetsmarknadsstyrelsen, statens industriverk (SIND), statens vattenfallsverk, styrelsen för teknisk utveckling (STU), statskontoret, riksrevisionsverket (RRV), Aktiefremjandet, Centralorganisationen SACO/SR, Entreprenörföreningen, Finansbolagens Förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (FAR), Företagareförbundet, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Försäkringstjänstemannaförbundet, HSB:s Riksförbund, Hyresgästernas Riksförbund, Kommunernas pensionsanstalt, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetenämnd (KLYS), Kooperationens Pensionsanstalt, Kooperativa Förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Motormännens Riksförbund, Mäklarsamfundet, Näringslivets Byggnadsdelegation, Pensionärernas Riksorganisation (PRO), Riksförbundet Vi i Småhus, Småföretagens Riksorganisation, Sparbankernas Intecknings AB, Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska Livförsäkringsföreningars Riksförbund, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenska Sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Aktiesparares Riksförbund, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag, Sveriges Bostadsrättsföreningars Centralorganisation, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges Fiskares Riksförbund, Sveriges Föreningsbankers Förbund, Sveriges Hotell- och Restaurangförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Sveriges Villaägareförbund, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) samt Värdepapperscentralen VPC AB (VPC).

Yttrande har också kommit in från Teatrarnas Riksförbund och Sveriges Författarförbund.

Näringslivets byggnadsdelegation, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening, SAF, Svenska Bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges Föreningsbankers Förbund och Sveriges industriförbund har åberopat yttrande från Näringslivets skattedelegation.

### Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1989:2) Beskattning av fåmansföretag – översyn av 1976 års lagstiftning

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarrätten i Stockholm, riksskatteverket (RSV), Bokföringsnämnden (BFN), Entreprenörföreningen, Finansbolagens förening, Föreningen Auktoriserade revisorer FAR (FAR), Företagareförbundet, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Småföretagens Riksorganisation, Svensk Industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Handelskammarförbundet, Svenska Revisorsamfundet

SRS, Svenska sparbanksföreningen, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Fiskares Riksförbund, Sveriges Föreningsbankers Förbund, Sveriges Grossistförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Sveriges Skogsägareföreningars Riksförbund samt Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Yttrande har också inkommit från Stockholms Handelskammare.

RSV har bifogat yttranden från länsskattemyndigheterna i Stockholms, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs samt Västerbottens län.

LRF, Sveriges Föreningsbankers Förbund, Sveriges Jordägareförbund och Sveriges Skogsägareföreningars Riksförbund har som eget yttrande hänvisat till ett inom Lantbrukarnas skattedelegation upprättat utlåtande.

SAF, Stockholms Handelskammare, Svenska Handelskammarförbundet och Sveriges industriförbund har åberopat ett yttrande från Näringslivets skattedelegation.

## 1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häri genom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)<sup>1</sup>

*dels* att 28–30 §§, 32 § 3 f mom., 35–40, 41 d och 41 e §§, 46 § 1 mom., 46 a, 49, 64 och 76 §§, anvisningarna till 3 och 18 §§, punkt 2 av anvisningarna till 19 §, anvisningarna till 25 och 27–29 §§, punkterna 5, 7 och 11 av anvisningarna till 32 §, anvisningarna till 35, 36, 38 och 39 §§, punkterna 1–3 a och 4 a–6 av anvisningarna till 41 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 a §, punkterna 1–3 av anvisningarna till 50 § samt punkt 2 av anvisningarna till 54 § skall upphöra att gälla,

*dels* att rubrikerna närmast före 24, 27, 35, 38, 46 a och 75 §§ skall utgå,

*dels* att nuvarande anvisningar till 48 § samt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 49 § skall betecknas punkt 2, 3 respektive 4 av anvisningarna till 48 §,

*dels* att 3, 4, 17–27 och 31 §§, 32 § 1, 3, 3 a, 3 d, 3 e och 4 mom., 33 och 34 §§, 41 och 42 §§, 46 § 2 mom., 47 §, 48 § 2 och 3 mom., 50 § 2 och 3 mom., 52 § 1 mom., 53 § 1–3 mom., 54 §, punkt 1 av anvisningarna till 19 §, punkt 1 av anvisningarna till 20 §, anvisningarna till 21, 22 och 24 §§, punkt 1 av anvisningarna till 31 §, punkterna 3, 4, 8, 12, 12 a och 13 av anvisningarna till 32 §, punkt 3 av anvisningarna till 33 §, punkt 4 av anvisningarna till 41 §, punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 41 a §, punkterna 1–3 av anvisningarna till 42 §, punkt 6 av anvisningarna till 46 §, anvisningarna till 52 §, punkt 3 av anvisningarna till 53 §, punkt 3 av anvisningarna till 54 §, punkt 1 av anvisningarna till 65 §, rubriken närmast före 21 § samt ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (1985:362) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 5 §, 33 § 3 mom. och 51 §, punkt 3 av anvisningarna till 19 §, punkterna 1–33 av anvisningarna till 23 §, punkterna 1–3 av anvisningarna till 26 §, punkterna 10 och 14 av anvisningarna till 32 §, punkterna 3 a–3 c av anvisningarna till 33 § samt punkt 1 av anvisningarna till 48 § av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxeringsbeslut rörande årlig taxering enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:00) skall meddelas, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, *eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår)*, det räkenskapsår, som gått ut närmast före taxeringsåret.

*(Se vidare anvisningarna.)*

### *Föreslagen lydelse*

3 §<sup>2</sup>

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxeringsbeslut rörande årlig taxering enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:00) skall meddelas, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret. *När räkenskapsår i samband med att näringsverksamhet påbörjats eller avslutats skiljer sig från kalenderår, utgörs dock beskattningsåret av det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret.*

\* De här utlämnade delarna av lagrådsremissens lagförslag är, fränsett redaktionella ändringar, likalydande med de till propositionen fogade lagförslagen.

- - -

## 5 §

*Fastighet utgör antingen näringsfastighet eller privatbostad.*

*Som privatbostad räknas en- och tvåfamiljsfastighet samt småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om fastigheten helt eller till övervägande delen används för eller är avsedd för permanent- eller fritidsboende för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 §.*

*Som privatbostad räknas även tomtmark som är avsedd att bli bebyggd för sådant ändamål.*

*Annan fastighet än som ovan sagts, är näringsfastighet.*

*Som privatbostad räknas även bostad som används på det sätt som anges i andra stycket och som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare av bostadsaktiebolag, om föreningen eller bolaget är sådant som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om ställig inkomstskatt.*

*I fråga om privatbostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 53 § 3 mom.*

*Frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.*

- - -

18 §<sup>5</sup>

*Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:*

*a) jordbruksfastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;*

*b) annan fastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet; dock att fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren*

*För inkomst av näringsverksamhet skall inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig.*

*Vid indelningen i förvärvskällor behandlas verksamheter som har naturlig anknytning till varandra som en verksamhet. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. Självständig närings-*

driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;

c) rörelse: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;

d) tjänst: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;

e) tillfällig förvärvsverksamhet:

1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri;
2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;

f) kapital:

1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;
2. all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.

För delägare i handelsbolag hänförs inkomst från handelsbolag och annan inkomst till skilda förvärvskällor.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 19 §<sup>6</sup>

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke*:

vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvat genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst vid icke yrkesmässig avyttring av lös egendom i andra fall än som avses i 35 § 3–4 mom.;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år eller utgör föräldrapening, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning,

verksamhet i utlandet hänförs alltid till passiv näringsverksamhet.

Verksamheter som utgör aktiv näringsverksamhet bildar tillsammans en förvärvskälla. Inkomst av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet bildar dock en särskild förvärvskälla om den skattskyldige begär det. Varje verksamhet som utgör passiv näringsverksamhet bildar en förvärvskälla.

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapening, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjuk-

som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, *med nedan angivet undantag*, annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

*ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag;*

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser *driftbyggnad på jordbruksfastighet, byggnad på fastighet som avses i 24 § 1 mom., byggnad som är avsedd för användning i ägarens rörelse* eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av *fastig-*

försäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser *annan byggnad än privatbostad* eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av *näringsverksamhet* och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill om-

het eller av rörelse och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för fastighet eller rörelse;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendium som är avsett för mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader, ersättning för merutgifter för resor som enligt 3 kap. 7 a § samma lag eller enligt 3 kap. 5 d § lagen om arbetsskadeförsäkring eller 10 § lagen om statligt personskadeskydd samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn; ersättning som fastställts av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som – utan att det skett yrkesmässigt – inställt sig inför domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser reseersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

*hüttelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddat personer eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;*



*sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk;*

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

*intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor, såvåda intäkterna inte kan hänföras till rörelse som den skattskyldige driver eller utgör lön eller liknande förmån;*

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065);

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor.

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

*sådant statligt bostadsstöd som avses i punkt 3 av anvisningarna.*

*Beträffande vissa försäkringsbe-  
lopp som utgår till lantbrukare,  
skogsbrukare, yrkesfiskare, renskötare m.fl. gäller särskilda bestämmelser i punkt 16 av anvisningarna till 21 § och i punkt 11 av anvisningarna till 28 §.*

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

— — —  
**Inkomst av  
jordbruksfastighet**

**Inkomst av  
näringsverksamhet**

21 §<sup>s</sup>

*Med näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverk-*

*samhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet och av bostadsrätt om den till bostadsrätten knutna lägenheten inte utgör privatbostad samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. En privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet.*

(Se vidare anvisningarna.)

26 §<sup>13</sup>

*Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av förvärvskälla medges -- med de begränsningar som anges i anvisningarna -- avdrag för underskottet från intäkterna i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Har förvärvskällan då delats upp på flera förvärvskällor medges avdraget i första hand i förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet.*

*Avdrag enligt första stycket medges inte i den mån avdrag har medgetts enligt 33 § 3 mom.*

*Beträffande underskott vid förvärvskällans upphörande gäller vad som sägs i 3 § 13 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

(Se vidare anvisningarna.)

31 §<sup>14</sup>

*Till tjänst hänföres dels allmän eller enskild tjänst eller stadigvarande uppdrag ävensom varje annan fast eller tillfällig arbetsanställning och dels tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, tillfälligt uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvskifte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning, ävensom annan därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur.*

*Till tjänst räknas dels allmän eller enskild tjänst eller stadigvarande uppdrag liksom varje annan fast eller tillfällig arbetsanställning och dels tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, tillfälligt uppdrag samt även annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

## 32 §

*1 mom.*<sup>15</sup> Till intäkt av tjänst hänförs

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

b) pension,

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

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

e) ersättning som utgått i annan form än livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, dock inte ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarkostnader.

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

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

a) avlöning, arvode, traktaments- och resekostnadsersättning, sportler och annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,

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

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

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

i) sådana förmåner och ersättningar från fåmansföretag som anges i punkt 14 av anvisningarna.

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

i) sådana förmåner och ersättningar från fåmansföretag som anges i punkt 14 av anvisningarna.

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

*Sådan ersättning på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare och som bestämmes med hänsyn även till andra omständigheter än den försäkrades levnadsålder och anställningstid räknas endast delvis som intäkt av tjänst på sätt närmare anges i punkt 11 av anvisningarna. Motsvarande gäller i fråga om sådan avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten till arbetstagare. Även avgångsersättning som utbetalas till ar-*

betstagare som omfattas av s. k. trygghetsavtal räknas endast delvis som intäkt av tjänst på det sätt som anges i punkt II av anvisningarna.

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

3 m o m.<sup>1b</sup> Såsom intäkt upptages i c k e vad som av s t a t e n anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader med undantag för traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattnings samt resekostnadsersättning. Såsom intäkt upptages således icke:

utlandstillägg och därmed likställda förmåner för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndssamhet;

förvaltningskostnadsbidrag och anslag till andra expenser;

å stat uppförd häst- och båtlega; till beställningshavare vid armén utgående hästgötgörelse för egna tjänstehästar;

traktamentsersättning vid resa i tjänsten som varit förenad med övernattnings;

kostnadsersättning för vård av person i enskilt familjehem;

ägande i följd härav skattskyldig icke göra avdrag för underskott, som kan uppkomma därigenom, att sålunda anvisat anslag icke förslår till täckande av därmed avsedda utgifter.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas även på motsvarande kostnadsersättning som anvisats av kommun eller som bekostas av Nordiska ministerrådet i samband med arbete inom ramen för det nordiska tjänstemannautbytet. Bestämmelserna tillämpas vidare – i den omfattning som

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

3 m o m. Som intäkt tas inte upp kostnadsersättning avseende ökade levnadskostnader och skolavgifter för barn samt förmån av fri bostad som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. Till följd härav medges inte den skattskyldige avdrag för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter.

anges i punkt 7 fjärde stycket av anvisningarna – på kostnadsersättningar som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. Riksskatteverket får också, när skäl föreligger, förklara att reglerna i första stycket skall tillämpas på motsvarande ersättning, som anvisats av annan offentlig institution. Sådant beslut får, när omständigheterna föranleder det, återkallas av riksskatteverket. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, får talan inte föras.

3 a mom.<sup>17</sup> Förmån av fri grupplivförsäkring tas inte upp som intäkt, oavsett om förmånen åtnjuts på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst. Har sådan förmån åtnjuts på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statens tjänst, skall dock förmånen tas upp som intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än de som gäller för nämnda befattningshavare. Förmån av fri gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer tas inte heller upp som intäkt.

3 d mom.<sup>18</sup> Som intäkt tas inte upp

1. julgåvor av mindre värde till anställda,
2. sedvanliga jubileumsgåvor till anställda,
3. minnesgåvor till anställda, om de ges i samband med att den anställde uppnår viss ålder eller efter viss anställningstid eller vid anställningens upphörande, under förutsättning att gåvans värde inte överstiger 6 000 kronor och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande.

3 a mom. Förmån av fri gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer tas inte upp som intäkt. Ersättning som utgår på grund av sådan försäkring utgör skattepliktig intäkt av tjänst.

Förmån av fri grupplivförsäkring utgör skattepliktig intäkt av tjänst. Förmånen tas upp till det belopp som motsvarar avgiften eller intjänad förmån per anställd enligt schablon.

3. minnesgåvor till anställda, om de ges i samband med att den anställde uppnår viss ålder eller efter viss anställningstid eller vid anställningens upphörande, under förutsättning att gåvans värde inte överstiger 6 000 kronor och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande,

4. tävlingsvinst som inte hänförs till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vins-

3 e m.o.m.<sup>19</sup> Som intäkt tas inte upp personalvårdsförmåner. Härmed avses förmåner som inte är ett direkt vederlag för utfört arbete utan är åtgärder som är avsedda att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller som annars utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

Som personalvårdsförmån räknas dock inte

1. förmåner som den anställda får byta ut mot kontant ersättning,
2. förmåner som inte riktar sig till hela personalen samt
3. andra förmåner som den anställda får åtnjuta utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem.

— — —

### 33 §

2 m.o.m.<sup>22</sup> Skattskyldig, som haft intäkt av tjänst i form av kontant lön eller sådan annan ersättning, som enligt 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall anses som inkomst av anställning, skall utöver kostnader som avses i punkterna 3 och 7 av anvisningarna anses ha haft utgifter till ett belopp av minst 3 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga tio procent av intäkten avrundat till närmast högre hundratal kronor, och ej heller ensamt eller tillsammans med kostnader som avses i punkterna 3 och 7 av anvisningarna överstiga intäkten.

— — —

### 47 §<sup>26</sup>

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 46 och 46 a §§, utgör taxerad inkomst.

Den taxerade inkomsten avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

### 48 §

2 m.o.m.<sup>27</sup> Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket un-

ten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger vad som motsvarar julgåva enligt 1.

3 e m.o.m. Som intäkt tas inte upp personalvårdsförmåner. Härmed avses förmåner som inte är ett direkt vederlag för utfört arbete utan är enklare åtgärder av mindre värde avsedda att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgående på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

2 m.o.m. Skattskyldig, som haft intäkt av tjänst i form av kontant lön eller sådan annan ersättning, som enligt 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall anses som inkomst av anställning, skall utöver kostnader som avses i punkterna 3–3 c och 7 av anvisningarna anses ha haft utgifter till ett belopp av minst 4 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga tio procent av intäkten avrundat till närmast högre hundratal kronor, och ej heller ensamt eller tillsammans med kostnader som avses i 1 mom. tredje stycket och nyssnämnda anvisningspunkter överstiga intäkten.

2 m.o.m. Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket un-

der hela beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med 10 000 kronor.

Har skattskyldig under beskattningsåret uppburit lön eller annan gottgörelse som utgör skattepliktig inkomst enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt skall grundavdraget minskas med en tolfedel för varje period om trettio dagar för vilken den skattskyldige uppburit beskattningsbar inkomst enligt nämnda lag samt enligt 1 § 2 mom. lagen skattepliktig dagpenning. *Det sålunda beräknade grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.*

der hela beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag enligt följande.

*Grundavdraget uppgår till 0,32 basbelopp för taxerad inkomst som inte överstiger 1,86 basbelopp. För taxerad inkomst som överstiger 1,86 men inte 3,04 basbelopp uppgår grundavdraget till 0,32 basbelopp ökat med 25 procent av det belopp varmed den taxerade inkomsten överstiger 1,86 men inte 2,89 basbelopp. För taxerad inkomst som överstiger 3,04 basbelopp uppgår grundavdraget till det belopp som enligt föregående mening utgår vid en taxerad inkomst på 3,04 basbelopp minskat med 10 procent av det belopp varmed den taxerade inkomsten överstiger 3,04 basbelopp, dock lägst till 0,32 basbelopp.*

Har skattskyldig under beskattningsåret uppburit lön eller annan gottgörelse som utgör skattepliktig inkomst enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt skall grundavdraget minskas med en tolfedel för varje period om trettio dagar för vilken den skattskyldige uppburit beskattningsbar inkomst enligt nämnda lag samt enligt 1 § 2 mom. lagen skattepliktig dagpenning.

*Skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del har utgjorts av folkpension har i stället rätt till särskilt kommunalt grundavdrag enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna.*

*Med basbelopp avses basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring för beskattningsåret.*

*Grundavdraget får inte överstiga den skattskyldiges inkomst av aktiv näringsverksamhet och tjänst minskad med avdrag som avses i 46 §. I inkomst av tjänst inräknas därvid inte intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i. Som avdrag enligt 46 § räknas därvid inte avdrag som på grund av dispens enligt punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 46 § grundas på inkomst av passiv*

3 m.o.m.<sup>28</sup> Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med en tolfedel av 10 000 kronor för varje kalendermånad eller del därav, varunder han varit bosatt här i riket. Härvid gäller bestämmelserna i 2 mom. andra stycket. Det sålunda beräknade grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

2 m.o.m.<sup>29</sup> För fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med kommunalt grundavdrag. Den beskattningsbara inkomsten skall anges i helt hundratal kronor, så att överskjutande belopp, som inte uppgår till helt hundratal kronor, bortfaller.

Har den skattskyldiges skatteförmåga under beskattningsåret varit väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll av andra närstående än barn, för vilka den skattskyldige varit berättigad till allmänt barnbidrag, eller annan därmed jämförlig omständighet, får den skattskyldiges taxerade inkomst minskas, förutom med kommunalt grundavdrag, med ytterligare ett efter omständigheterna avpassat belopp, dock högst 10 000 kronor. Har skattskyldig på grund av jämkning vid beräkning av sjömansskatt fått avdrag för nedsatt skatteförmåga, skall avdrag, som avses i detta stycke, minskas med det belopp, varmed jämkning medgetts.

Om skattskyldigs inkomst, efter avdrag av därå belöpande skatt, på grund av nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvårdad arbetslöshet,

*näringsverksamhet eller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h.*

*Grundavdraget avrundas nedåt till helt krontal.*

3 m.o.m. Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med en tolfedel av 0,32 basbelopp för varje kalendermånad eller del därav, under vilken han varit bosatt här i riket, varvid bestämmelserna i 2 mom. tredje – sjunde styckena tillämpas.

## 50 §

2 m.o.m. För fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad – i förekommande fall – med kommunalt grundavdrag och avdrag som avses i andra stycket.



stor försörjningsbörda eller annan därmed jämförlig omständighet underligt vad han kan anses hava behövt till underhåll för sig själv och för make och oförsörjda barn (existensminimum) är den skattskyldige berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Även skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension, är – om särskilda omständigheter icke föranleda annat – berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Vad i andra stycket sägs om minskning av avdraget med belopp, varmed jämkning erhållits vid beräkning av sjömansskatt, skall också tillämpas i fråga om avdrag enligt tredje och fjärde styckena.

Vad härefter återstår avrundas nedåt till helt hundratals kronor och utgör för skattskyldig, som nu nämnts, beskattningsbar inkomst.

3 mom.<sup>30</sup> För annan skattskyldig än som avses i 2 mom. utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst.

Den beskattningsbara inkomsten avrundas nedåt till helt hundratals kronor.

3 mom. För annan skattskyldig än som avses i 2 mom. utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst.

#### 51 §

Skatteplikt till kommunal inkomstskatt inträder, när den beskattningsbara inkomsten uppgår till minst 100 kronor.

#### 53 §

1 mom.<sup>32</sup> Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

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

för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt

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

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;

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

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt vid avyttring av egendom som avses i 26 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

*och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;*

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;

för arvode och annan liknande ersättning som uppburits i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats;

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 10 000 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 0,32 basbelopp och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna;

*för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet här i riket eller rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket; samt*

*för vinst vid icke yrkesmässig avyttring dels av aktier och andelar i sådana svenska företag som avses i punkt 4 a av anvisningarna till 41 §, dels av konvertibla skuldebrev som utgivits av svenska aktiebolag och dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avses i 35 §*

3 mom. första stycket, om överlåturen vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

(Se vidare anvisningarna.)

3 mom.<sup>34</sup> Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, dödsboet efter honom taxeras såväl för inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne.

För senare beskattningsår än det, då dödsfallet inträffade, tillämpas vad som sägs om dödsbo endast om den avlidne vid sitt frånfalle var bosatt här i riket; i annat fall anses dödsbo som sådan här i riket icke hemmahörande juridisk person som inte skall taxeras till kommunal inkomstskatt.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo efter den som vid sitt frånfalle var bosatt här i riket, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses därefter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmögenhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo efter den som vid sitt frånfalle var bosatt här i riket, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. *Ingår i dödsbo sådan egendom som vid dödsfallet var privatbostad, som avses i 5 §, skall reglerna om privatbostad tillämpas intill utgången av nyss angiven tid.* Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses därefter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmögenhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.

Om särskilda skäl föreligger, får riksskatteverket på ansökan förklara att dödsbo, som enligt föregående stycke skall behandlas såsom handelsbolag i beskattningshänseende, får taxeras enligt bestämmelserna i andra stycket. Ansökan skall för att kunna upptagas till prövning göras hos riksskatteverket senast under året efter det taxeringsår, då dödsboet första gången skall behandlas som handelsbolag i beskattningshänseende. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat i sådant ärende, får talan inte föras.

54 §<sup>35</sup>

Från skattskyldighet *frikallas*:

a) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag;

b) i utlandet bosatt person:

för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämligt särskilt stadgande i samma lag;

c) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152):

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan användning som gör att byggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen skall indelas som specialbyggnad, dock ej kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning;

d) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen:

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan egendom och sådan användning som avses i nämnda lagrum;

e) i riket bosatt delägare i dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet är skyldigt att betala inkomstskatt;

f) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt lufifartyg:

för inkomst av anställningen i den omfattning som anges i punkt 3 av anvisningarna.

Av 70 § framgår att personer som där avses är frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster.

(Se vidare anvisningarna.)

— — —

#### Anvisningar till 21 §<sup>38</sup>

(28 § andra stycket)

Ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar är att anse såsom intäkt av rörelse, såvitt inte royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av fastighet eller av tjänst.

1. Näringsverksamhet anses föreligga om en skattskyldig erhåller ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, såvida inte royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av tjänst.

— — —

(anv. till 27 § p. 2)

Tomtrörelse anses --- skatteförmån. Som skattepliktig intäkt av tomtrörelse räknas likväl belopp varmed egendomens värde har nedskrivits i rörelsen, i den mån nedskrivningen inte har återförts till beskattning tidigare.

Frågan om dödsbos avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedöms på samma sätt som om den avlidne hade verkställt avyttringen.

---

(anv. till 28 § p. 1 första och andra styckena)

Till intäkt av rörelse hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i den ifrågavarande förvärvsverksamheten. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen låter befintliga varor eller produkter ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas inte hit sådan intäkt, som kan inflyta till den skattskyldige vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse som driftinkomst, t.ex. vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter. Intäkt, som erhålls genom en sådan oberoende av rörelsen gjord avyttring, skall tas upp som intäkt vid beräkning av realisationsvinst enligt 35 och 36 §§. Som skatte-

3. Tomtrörelse utgör --- skatteförmån.

Frågan om dödsbos avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedöms på samma sätt som om den avlidne hade verkställt avyttringen.

6. Vad som i 21 § sägs om bostadsrätt gäller även sådana aktier och andelar som avses i 26 § 1 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

till 22 §<sup>39</sup>

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

*pliktig intäkt räknas inte stalligt avgångsvederlag i form av engångsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.*

*Till intäkt av rörelse hänförs vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av skepp och luftfartyg m.m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m.*

*Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Även ersättning i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:000) om ersättningsfonder utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.*

*Värdet av uttag av varor, tillgångar som avses i andra stycket och tjänster ur en förvärvskälla tas upp som intäkt. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 42 §.*

*Avyttrar ett handelsbolag aktier, andelar eller liknande tillgångar som inte är omsättningsstillgångar utgör vederlaget intäkt av näringsverksamhet såvida innehavet av tillgångarna inte betingats av verksamhet som bedrivs av bolaget eller av annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå bolaget nära.*

(anv. till 28 § p. 2 första stycket)

*Utdelning på aktier och andelar i ekonomiska föreningar samt ränta räknas som intäkt av rörelse i den mån intäkten influtit från kapital som kan anses tillhöra rörelsen. Som intäkt av rörelse räknas i samma mån utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). (jfr anv. till 21 § p. 9)*

2. Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på omsättningsstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). I fråga om handelsbolag utgör all ränta och utdelning intäkt av näringsverksamhet.

5. Vid avyttring av en näringsfastighet som inte utgör omsättningsstillgång tas som intäkt upp medgivna avdrag för värdeminskning av bygg-

nad, dock inte för beskattningsår då avdraget understigit 3 000 kronor, och av markanläggning samt skogsavdrag och avdrag för substansminskning. Som intäkt tas även upp belopp varmed byggnad eller markanläggning på fastigheten har skrivits av i samband med ianspråktagande av ersättningsfond e. d. Vidare tas – för fysisk person och dödsbo – som intäkt upp det belopp för vilket avdrag för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning på fastigheten medgetts under de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret.

Vid avyttring av en sådan bostadsrätt eller aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas – om den till bostadsrätten, aktien eller andelen knutna lägenheten inte utgör privatbostad – för fysisk person och dödsbo som intäkt upp det belopp för vilket avdrag för värdehöjande reparation och underhåll av lägenheten medgetts under de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret.

Vid avyttring av del av fastighet skall beräkning av belopp som skall tas upp som intäkt grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen.

Med avyttring jämställs sådan överföring av mark m. m. som avses i 25 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt och sådan allframtidsupplåtelse mot engångersättning som avses i andra stycket det nämnda momentet om den innebär upplåtelse av mark, byggnad eller markinventarium.

Belopp som avses i första stycket första och andra meningarna tas inte upp som intäkt i den mån vederlaget för egendomen – efter avräkning för den del därav som belöper på tillgångar som behandlats som inventarier vid beräkning av värdeminskningens avdrag – understiger det vid beräkning av realisationsvinst enligt la-

gen om statlig inkomstskatt tillämpliga omkostnadsbeloppet. Detta belopp beräknas vid tillämpning av bestämmelsen i första meningen med bortseende från bestämmelserna i 25 § 5 och 8 mom.

Reparation och underhåll anses som värdehöjande i den mån den avyttrade egendomen på grund av åtgärderna befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte året före beskattningsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare.

Har i fall som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § avdrag erhållits för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar gäller följande vid avyttring av fastighet med byggnad eller markanläggning som har skrivits av vid ianspråktagande av ersättningsfonden. Av det belopp som ianspråktagandet avser tas endast den del upp som intäkt som motsvarar det belopp som tagits upp som intäkt med stöd av bestämmelserna i första och tredje-sjätte styckena vid avyttringen av ursprungsfastigheten.

6. Har en näringsfastighet eller del därav under den skattskyldiges innehav övergått till privatbostad tillämpas bestämmelserna i punkt 5. Härvid anses egendomen ha avyttrats vid utgången av beskattningsåret för en köpeskilling motsvarande dess värde. Vid tillämpning av punkt 5 fjärde stycket i fall som avses i 25 § 6 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beräknas omkostnadsbeloppet enligt första och andra meningarna i det sistnämnda stycket om inte den skattskyldige begär att beräkningen skall ske enligt tredje meningen.

Det som sägs i första stycket har i aktuella delar motsvarande tillämpning om en till en bostadsrätt knuten lägenhet som inte utgjort privatbostad ändrat karaktär till privatbostad. Detta gäller även om lägenheten varit knuten till sådan aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.



— — —  
(anv. till 28 § p. 11)

Förmån av sådan fri grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada som fastställts enligt grunderna i ett år 1983 träffat avtal mellan Sveriges fiskares riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt utgör inte skattepliktig intäkt. Detsamma gäller för motsvarande förmåner som fastställts enligt grunderna i ett år 1986 träffat avtal mellan Svenska samernas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt. Av 19 § framgår att ej heller ersättning som – i annan form än pension eller livränta – utgår på grund av sådan livförsäkring eller sjukförsäkring räknas som skattepliktig intäkt. Ersättning enligt sådan trygghetsförsäkring som nyss nämnts utgör dock skattepliktig intäkt av rörelse utom, såvitt avser trygghetsförsäkring som avses i första meningen, till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och inte överstiger för insjuknandedagen 30 kronor och för övriga tjugonio dagar 6 kronor för dag. (jfr anv. till 21 § p. 16)

12. Förmån av sådan fri avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada som fastställts enligt grunderna i ett år 1978 träffat avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt och i ett år 1983 träffat avtal mellan Sveriges fiskares riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt utgör inte skattepliktig intäkt. Detsamma gäller för motsvarande förmåner som fastställts enligt grunderna i ett år 1986 träffat avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund på ena sidan och vederbörande försäkringsanstalt på den andra sidan och i ett år 1986 träffat avtal mellan Svenska samernas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt. Ersättning som utgår på grund av sådan försäkring utgör intäkt av näringsverksamhet.

Förmån av fri grupplivförsäkring enligt ovan angivna grunder utgör intäkt av näringsverksamhet. Förmånen tas upp till det belopp som motsvarar avgiften per näringsidkare enligt schablon.

16. Är för fysisk person eller dödsbo förvärvskällans kapitalunderlag, beräknat enligt 4 och 6 §§ lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv, negativt tas som intäkt upp ett belopp motsvarande statslåneräntan vid beskattningsårets ingång multiplicerat med det negativa kapitalunderlaget (räntefördelning).

I fråga om dödsbon som beskattas som handelsbolag beräknas först ett kapitalunderlag för dödsboet med tillämpning av bestämmelserna i 4 och 6 §§ lagen om skatteutjämningsreserv. Är underlaget negativt fördelas intäkten enligt första stycket på delägarna efter storleken av varje del-

ägares andel i boets inkomst.

Bestämmelserna i första stycket gäller också delägare i handelsbolag. Till grund för beräkningen av underlaget för räntefördelning ligger dock inte kapitalunderlaget i bolaget utan handelsbolagsandelens justerade ingångsvärde vid beskattningsårets ingång enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Innehar handelsbolaget fastigheter minskas det justerade ingångsvärdet i den mån en värdering av fastighetsinnehavet enligt 6 § lagen om skatteutjämningsreserv ger ett lägre värde än en värdering enligt 5 § samma lag. Av skillnadsbeloppet skall så stor del dras från det justerade ingångsvärdet som svarar mot delägarens andel av handelsbolagets inkomst. Det justerade ingångsvärdet skall vidare minskas på motsvarande sätt om handelsbolaget innehar sådana andelar eller aktier som avses i 4 § andra stycket 2 lagen om skatteutjämningsreserv.

Redovisar delägare i handelsbolag eller dödsbo inkomst från bolaget eller boet i flera förvärvskällor skall intäkten i första hand tas upp i förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet.

Vid räntefördelningen bortses från negativt kapitalunderlag upp till 50 000 kronor. I fråga om skatskyldiga som avses i första och tredje styckena bortses vidare från negativt kapitalunderlag som motsvaras av underskott i förvärvskällan föregående beskattningsår i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 33 § 3 mom.

Att ett mot intäkten svarande avdrag får göras vid beräkning av inkomst av kapital framgår av 3 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

till 23 §

1. Kostnaderna i en näringsverksamhet består främst av kostnader för personal, anskaffande av varor samt reparation, underhåll och värdeminskning av anläggningstillgångar och av räntor.

— — —

(anv. till 29 § p. 16)

Utgifter för — — — ägare (jfr anv. till 22 § p. 4).

7. Utgifter för — — — ägare.

*Har en markanläggning tillhört privatbostad under tidigare beskattningsår skall avdrag för värdeminskning ansetts ha medgetts för varje sådant beskattningsår.*

— — —

(anv. till 29 § p. 3)

Utgifter för — — — restvärdet (jfr anv. till 22 § p. 5 och anv. till 25 § p. 3).

12. Utgifter för — — — restvärdet.

*Har den fastighet som ett byggnads- eller markinventarium hänföra sig till utgjort privatbostad under det beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret utgörs inventariets skattemässiga restvärde av anskaffningsvärdet minskat med 20 procent av samma värde för varje beskattningsår, dock högst fem, som den skattskyldige innehaft inventariet och fastigheten utgjort privatbostad. Detsamma gäller i fråga om del av fastighet.*

— — —

(anv. till 29 § p. 9)

*Såsom speciella för rörelse utgående skatter eller avgifter till det allmänna må nämnas vissa tillverkningskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder m. m. dyl. Där emot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).*

23. Avdrag får göras för skogs- värdsavgift och fastighetsskatt och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).

*Premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egenskap av utövare av viss rörelse, utgör avdragsgill omkostnad i rörelsen. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som omkostnad i rörelsen.*

Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.

Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av *rörelse*.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller också beträffande inkomst av *rörelse*. (jfr anv. till 22 § p. 2, 25 § 1 mom. och 29 § 1 mom.)

(anv. till 29 § p. 18)

Avdrag *må* --- kostnaden.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan förordna att bidrag, som den skattskyldige lämnar till viss forskning, visst utvecklingsarbete eller viss museiverksamhet, skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses såsom driftkostnad i den skattskyldiges *rörelse*. (jfr anv. till 22 § p. 1 åttonde stycket)

--- --

(anv. till 41 § p. 1)

*Inkomst av* --- följande års inkomstberäkning.

--- --

(anv. till 41 § p. 1 b)

Företag, som driver kärnkraftsanläggning, får avdrag för belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsätts för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d. Avdrag medges dock inte för hanteringsutgifter som belöper på

Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.

Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av *näringsverksamhet*.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller också beträffande inkomst av *näringsverksamhet*.

24. Avdrag *får* --- kostnaden.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan förordna att bidrag, som den skattskyldige lämnar till viss forskning, visst utvecklingsarbete eller viss museiverksamhet, skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses såsom driftkostnad i den skattskyldiges *näringsverksamhet*.

33. *Skall en skattskyldig som avses i 10 a § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beskattas för ett handelsbolags inkomst tillämpas bestämmelserna i 2 § 14 mom. nämnda lag vid beräkningen av handelsbolagets inkomst.*

till 24 §<sup>40</sup>

1. För skattskyldig --- följande års inkomstberäkning.

5. Företag, som driver kärnkraftsanläggning, får avdrag för belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsätts för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d. Avdrag medges dock inte för hanteringsutgifter som belöper

verksamhet som bedrivs efter beskattningsårets utgång och inte heller för hanteringsutgifter för vilka företaget kan påräkna ersättning enligt 9 § lagen (1981:669) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m. m. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket utfärdar ärligen föreskrifter för beräkning av avdraget. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

— — —

till 26 §

[11 § lagen (1960:63) om förlustavdrag]

Ändras ett taxeringsbeslut på sådant sätt att rätten till förlustavdrag eller beräkningen av avdragets storlek påverkas får den skattskyldige yrka att beslut avseende annat taxeringsår då förlustavdraget utnyttjats eller hade kunnat utnyttjas, ändras i motsvarande mån. Yrkande om ändring skall framställas inom sex månader från den dag beslutet meddelades om inte längre tid följer av bestämmelserna i 4 kap. taxeringslagen (1990:00).

— — —

till 32 §

3.<sup>42</sup> Såsom intäkt av tjänst skall upptagas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställda upplåten. För den, som är anställd såsom arbetare i jordbruk med binärningar eller i rörelse eller eljest hos annan person och såsom löneförmån ätnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning (jfr punkt 1 av anvisningarna till 21 §). Vidare skall såsom intäkt upptagas värdet av andra utav den skattskyldige ätnjutna förmåner, därest han icke skulle varit berättigad att ätnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem. Såsom intäkt

på verksamhet som bedrivs efter beskattningsårets utgång och inte heller för hanteringsutgifter för vilka företaget kan påräkna ersättning enligt 9 § lagen (1981:669) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m. m. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer utfärdar ärligen föreskrifter för beräkning av avdraget. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

3. Ändras ett taxeringsbeslut på sådant sätt att rätten till avdrag för underskott under senare beskattningsår eller beräkningen av avdragets storlek påverkas får den skattskyldige yrka att taxeringen för sådant beskattningsår ändras i motsvarande mån. Yrkande om ändring skall framställas inom sex månader från den dag beslutet meddelades om inte längre tid följer av bestämmelserna i 4 kap. taxeringslagen (1990:00).

3. Såsom intäkt av tjänst skall upptagas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställda upplåten. För den, som är anställd och såsom löneförmån ätnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning. Vidare skall såsom intäkt upptagas värdet av andra utav den skattskyldige ätnjutna förmåner, därest han icke skulle varit berättigad att ätnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem. Såsom intäkt skall således, under nyss angivna förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fri kost, även vid enstaka tillfällen, och fria

skall således, under nyss angivna förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fri kost och fria resor ävensom skatter, försäkringsavgifter o. dyl., som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning (jfr dock punkt 8 här nedan). Arbetsgivares kostnader för tryggnad av arbetstagarers pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör dock icke skattepliktig intäkt för den anställde.

Angående värdesättningen — — därmed minskas.

4.<sup>43</sup> I vissa tjänster är särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade kostnader, som av den skattskyldige måste bestridas. I fråga om sådan ersättning skall i beskattningshänseende skillnad göras mellan statlig eller enligt vad nedan sägs därmed jämställd tjänst och enskild tjänst.

Är fråga om statlig tjänst, skall, med undantag för traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattning samt resekostnadsersättning, den anvisade ersättningen icke upptagas som intäkt av tjänsten, liksom å andra sidan de kostnader, som skola med ersättningen bestridas, ej få avföras såsom utgift, även om ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande. Vad nu sagts gäller för de fall, då den anvisade ersättningen är avsedd att täcka utgifterna i fråga. Är ersättningen däremot endast avsedd att utgöra ett mindre bidrag till kostnadernas bestridande, skall ersättningen i sin helhet upptagas såsom intäkt, medan å andra sidan kostnaderna få avdragas såsom utgift, även i den mån de överskjuta ersättningen. Vad nu sagts skall gälla även i fråga om kommunal tjänst så ock eljest vid anställning hos offentlig institution, beträffande vilken förklaring enligt 32 § 3 mom. andra stycket gäller.

I fråga om enskild tjänst samt vid statlig tjänst i fråga om traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattning och resekostnadsersättning skall den an-

resor ävensom skatter, försäkringar o. d., som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller eljest tillhandahållit. Arbetsgivares kostnader för tryggnad av arbetstagarers pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör dock icke skattepliktig intäkt för den anställde.

4. I vissa tjänster är särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade omkostnader, som måste betalas av den skattskyldige.

Denna ersättning skall tas upp som intäkt, och de omkostnader, som skall betalas med ersättningen, dras av som kostnader för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen

visade ersättningen upptagas såsom intäkt, och – med undantag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattniug – de omkostnader, som skola därmed bestridas, avföras såsom omkostnader för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande, får bristen avföras å intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid märkes dock, att, om det kan antagas, att den anvisade ersättningen beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt åtgå till täckande av de omkostnader, som skola därmed bestridas, större avdrag än som svarar mot den anvisade ersättningen bör medgivas allenast om det visas, att på grund av särskilda förhållanden ersättningen varit otillräcklig för sådana skåliga omkostnader. Å andra sidan torde i dylikt fall ofta kunna antagas, att den anvisade ersättningen i sin helhet åtgått till de omkostnader, för vilka den avsetts, utan att särskild utredning i detta avseende behöver lämnas. Avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen torde i regel böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Detta lærer exempelvis vara förhållandet betråffande de resekostnadsersåttningar, som i allmänhet utbetalas av de enskilda järnvågarna. Vad nu sagts om statlig tjänst skall gålla även i fråga om kommunal tjänst så ock eljest vid anstållning hos offentlig institution, betråffande vilken förklaring enligt 32 § 3 mom. andra stycket gåller. I fråga om traktamentsersåttning och resekostnadsersåttning vid resa med egen bil gåller dock särskilda bestämmelser, se punkt 3 av anvisningarna till 33 §.

— — —

inte räcker till för att betala omkostnaderna, får bristen dras av mot intåkten av tjänsten i övrigt. Härvid gåller dock, om det kan antas att ersåttningen har beråknats med hänsyn till vad som skåligen kan anses normalt gå åt för att täcka de omkostnader som skall betalas med ersåttningen, att större avdrag än som svarar mot den anvisade ersåttningen bör medges endast om det visas, att ersåttningen på grund av särskilda förhållanden inte räckt till för sådana skåliga omkostnader. Å andra sidan bör det i sådana fall ofta kunna antas, att ersåttningen i sin helhet gått åt till de omkostnader för vilka den avsetts, utan att särskild utredning behöver lämnas i detta avseende. I fråga om traktamentsersåttning, resekostnadsersåttning vid resa med egen bil och kostnadsersåttning för vård av person i enskilt familjehem gåller dock särskilda bestämmelser i punkterna 3, 3 a och 3 c av anvisningarna till 33 §.

10. Förmån av räntefritt lån eller lån, där räntan understiger statslåneråntan i slutet av november året före beskåttningsåret med tillågg för en

— — —  
(35 § 1 a mom. första stycket)

Anskaffar ett — — — för företagsledaren.

(35 § 4 mom. fjärde stycket)

Avyttras egendom, som avses i detta moment, till fåmansföretag av delägare eller honom närstående person, skall oavsett bestämmelserna i detta moment som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för egendomen, såvida denna icke är eller kan antagas bli till nytta för företagets verksamhet.

(35 § 1 a mom. tredje stycket)

Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres även förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att avyttra egendom till företaget till högre pris eller genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris.

procentenhet, skall tas upp som intäkt av tjänst, varvid motsvarande belopp anses som en av läntagaren betald ränteutgift.

Med lån från arbetsgivaren eller uppdragsgivaren likställs annat lån om det finns anledning anta att denne förmedlat lånet.

Vad nu sagts gäller dock ej i fall som avses i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna.

14. Anskaffar ett — — — av bilförman.

Anskaffar ett fåmansföretag fast egendom från delägare eller honom närstående person gäller bestämmelserna i 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person lös egendom till företaget, skall som intäkt av tjänst räknas vad den skattskyldige erhåller för egendomen, såvida denna inte är eller kan antas bli till nytta för företagets verksamhet. Vid avyttring av bostadsrätt gäller dock bestämmelserna i 24 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att avyttra egendom till företaget till högre pris eller genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris beskattas hos delägaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller inte när företagsledaren förvärvar egendomen och han tidigare beskattats enligt första stycket eller när delägare eller honom närstående person avyttrar egendom och beskattning sker enligt tredje stycket. Bestämmelsen i första meningen gäller även när delägare i fåmansägt handelsbolag eller honom närstående person förvärvar fastighet som är eller kan komma att bli sådan fastighet som avses i 5 § andra och tredje styckena.



## Nuvarande lydelse

(35 § 1 a mom. andra stycket)

Har företagsledare --- lokalen i fråga.

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person och utgår icke ränta på lånet eller utgår ränta med lägre belopp än som vanligen utgår på lån av liknande slag, skall sedvanlig ränta eller skillnadsbeloppet hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

(35 § 1 a mom. femte stycket)

Har fåmansföretag lämnat --- i sjätte stycket.

(35 § 1 a mom. sjätte stycket)

Har lån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. utgör lånebeloppet, till den del återbetalning icke skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

(35 § 1 a mom. sjunde stycket)

Som fåmansföretag räknas --- styvbarn och fosterbarn.

3.<sup>48</sup> Har skattskyldig i sin tjänst verkställt resor som varit förenade med övernattnin utom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt att ånjuta avdrag icke blott för kostnaden för själva resan utan jämväl för den ökning i levnadskostnaden, som den skattskyldige kan hava fått vidkännas på den grund, att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort, såsom för hotellrum, ökad kostnad för föda osv. Därest i tjänst, som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 §, anvisats särskild ersättning för kostnaderna, får avdrag dock icke äga rum. Har enligt 2 kap. 14 § 3 lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter traktementsersättningar och andra ersättningar icke upptagits såsom intäkt, må ej heller de emot ersättningarna svarande kostnaderna avdragas.

## Föreslagen lydelse

(35 § 1 a mom. fjärde stycket)

Har företagsledare --- lokalen i fråga.

Har fåmansföretag lämnat räntefritt lån eller lån, där räntan understiger marknadsräntan, till företagsledare eller honom närstående person, skall förmånen beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst.

Har fåmansföretag lämnat --- i åttonde stycket.

Har penninglån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m., skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst, såvida inte synnerliga skäl föreligger mot detta.

Som fåmansföretag räknas --- styvbarn och fosterbarn.

till 33 §

3. Har skattskyldig i sitt arbete företagit resor inom riket som varit förenade med övernattnin utom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han har haft på grund av att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort.

Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. Tjänsteställe är den plats där en arbetstagar fullgör huvuddelen av sitt arbete. Om detta sker under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagar fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande

I första stycket avsedd ökning i levnadskostnaden skall, där den skattskyldige inte visar större ökning, anses ha uppgått till ett belopp motsvarande den ersättning som av arbetsgivaren utgivits för kostnadens täckande (traktamente), dock högst till belopp som i enlighet med vad nedan i detta stycke sägs motsvarar största normala ökning i levnadskostnaden. Riksskatteverket fastställer för varje kalenderår ett belopp (normalbelopp) motsvarande största normala ökning i levnadskostnaden för ett dygn. Resan skall anses ha varit det antal dygn som motsvarar antalet övernattningar. Omfattar vistelse på en och samma ort längre tid än 15 dygn i följd, skall från och med det sextonde dygnet såsom största normala ökning i levnadskostnaden räknas sex tiondelar av normalbeloppet. Vid 1984–1991 års taxeringar skall för skattskyldig som vid arbete inom byggnads- och anläggningsbranschen fortlöpande haft sin arbetsplats förlagd till en och samma ort utanför den vanliga verksamhetsorten under längre tid än två år för tid därefter såsom största normala ökning i levnadskostnaden anses ett belopp motsvarande den del av normalbeloppet som avser kost vid förrättning som pågått längre tid än 15 dygn ökat med faktisk kostnad för logi på arbetsorten. Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i en och samma tjänst varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad nu sagts, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar i nämnda tjänst under beskattningsåret; dock att i fråga om avdrag för ökning i levnadskostnaden från och med det sextonde dygnet i följd på en och samma ort eller under förrättning på utrikes ort levnads-kostnadsökningen får beräknas för

arbetsuppgifter. Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförbara branscher bedöms avdragsrätten med utgångspunkt från den skattskyldiges bostad.

Kostnadsökning enligt första stycket kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter.

Har arbetsgivare utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter – dagtraktamente –, och visar den skattskyldige inte större ökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock högst 150 kronor per dag (helt maximibelopp för dag). Detta maximibelopp avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. Som hel dag anses även avresedag om resan har påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan har avslutats efter kl. 19.00. Om resan har påbörjats senare eller avslutats tidigare skall avdraget bestämmas till högst ett halvt maximibelopp.

Om den skattskyldige inte fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och småutgifter men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges avdrag enligt schablon med 75 kronor per dag.

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i ett och samma arbete varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad nu sagts, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar i nämnda arbete under beskattningsåret.

Avdrag för kostnad för logi medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren – natttraktamente. Detta avdrag får dock inte överstiga 75 kronor per natt (maximibelopp för natt).

*Nuvarande lydelse*

varje förrättning för sig.

Avdrag för ökade levnadskostnader är däremot icke medgivet enbart på den grund, att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den, där han har sin bostad. Har den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den, där han har tjänst eller anställning, eller antagit arbete, som skall utföras på annan ort än den, där han är bosatt, är avdrag i regel icke medgivet. Avdrag medges dock för det fall, att anställningen avser endast en kortare tid eller skall bedrivas å flera olika platser eller det av annan anledning icke skäligen kan ifrågasättas, att den skattskyldige skall avflytta till den ort, där arbetet skall utföras.

Oavsett vad i nästföregående stycke sägs äger skattskyldig, som på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt, därest det med avseende på makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjbostad eller annan därmed jämförlig omständighet icke skäligen kan ifrågasättas, att familjen skall avflytta till den skattskyldiges bostadsort, åtnjuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden som föranledes av den skilda bosättningen. Om båda makarna äro berättigade till sådant avdrag, skall, där makarna ej överenskommit om annan fördelning, det sammanlagda avdraget tillkomma dem med hälften var. Vad här sagts skall, såvitt avser makar, icke äga tillämpning i fall som i 52 § 2 mom. sägs.

*Föreslagen lydelse*

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort inom riket under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Kostnadsökning under förrättning som varit förenad med övernattnings på utrikes ort, får beräknas för varje förrättning för sig. Avdraget skall även här, om den skattskyldige inte visar större ökning, anses ha uppgått till belopp som motsvarar den kostnadsersättning som arbetsgivaren givit ut. Kostnadsökningen kan avse utgift för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter. Avdraget för merkostnad för måltider och småutgifter får dock inte överstiga belopp som kan anses motsvara största normala ökning i levnadskostnaden under ett dygn för respektive förrättningsland. Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt erhållit kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill.

3 a. En avdragsgill fördyring avseende ökade levnadskostnader kan inte anses föreliggande enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än den där han har sin bostad. Avdrag medges dock i följande fall, nämligen om

arbetet avser endast en kortare tid,

arbetet visserligen inte kan betecknas som kortvarigt men ändå typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs,

arbetet skall bedrivas på flera olika platser eller

det av annan anledning icke skäligen kan ifrågasättas att flytning bör ske till arbetsorten.

Avdrag medges endast om övernattnings på arbetsorten äger rum.

Oavsett vad som ovan sagts har en skattskyldig, som på grund av sitt arbete flyttat till ny bostadsort, rätt till

avdrag för ökade levnadskostnader om bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj be- hållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skä- lig på grund av

makes eller sambos förvärvsverk- samhet,

svårighet att anskaffa fast bostad på verksamhetsorten eller annan särskild omständighet.

Avdrag enligt denna punkt medges endast om avståndet i en riktning mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Avdrag enligt första stycket med- ges under längst två år och i övrigt under längst tre år för gifta eller sam- boende par och under längst ett år för ensamstående skattskyldig. Avdrag medges dock för längre tidsperioder än de nu nämnda om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

Avdrag för kostnad för logi beräk- nas till belopp motsvarande den fak- tiska utgiften. För skattskyldiga som avses i punkt 3 ovan medges dock av- drag enligt bestämmelserna i punkt 3 sjunde stycket. Ökningen i kostna- derna för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnads- ökningens storlek eller schablonmäs- sigt

1. för skattskyldiga som under de första tre månaderna av bortovaron medgivits avdrag enligt punkt 3 ovan och som alljämt upphär kostnads- sättnings från arbetsgivaren till 100 kronor per dag,

2. för skattskyldiga som medges avdrag enligt första stycket till 75 kro- nor per dag (ett halvt maximibelopp) under de första tre månaderna av bortovaron och därefter samt i fall av dubbel bosättning till 50 kronor per dag (ett tredjedels maximibelopp).

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt erhållit kostför- mån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill.

3 b. Den som på grund av sitt ar- bete vistas på annan ort än sin eller

*sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet i en riktning mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom riket.*

*Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdväg. Om avståndet i en riktning mellan hemorten och arbetsorten överstiger sjuhundra kilometer eller resan företagits till eller från Gotland medges dock avdrag för kostnad för flygresor. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4.*

*Har den skattskyldige under vistelsen i hemmet uppburet dagtraktamente som berättigar till schablonavdrag enligt ovan skall avdraget för hemresekostnad minskas med motsvarande belopp.*

---  
till 42 §  
---

2.<sup>53</sup> Värdet av bilförmån skall för helt år bestämmas till 30 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen eller – om bilmodellen då inte saluförs – till 30 procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på nybilspriset för motsvarande modeller.

Är förmånsbilens årsmodell äldre än tre år skall förmånens värde nedsättas till 25 procent av det i första stycket angivna nybilspriset.

Är förmånsbilens årsmodell sex år eller äldre skall värdet av förmånen nedsättas till 25 procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för de vanligast förekommande bilarna. På den skattskyldiges begäran skall förmånsvärdet bestämmas enligt andra stycket, om sådant nybilspris som där avses kan beräknas för förmånsbilen.

2. Värdet av bilförmån skall för helt år bestämmas till 35 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen eller – om bilmodellen då inte saluförs – till 30 procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på nybilspriset för motsvarande modeller.

Är förmånsbilens årsmodell äldre än tre år skall förmånens värde nedsättas till 30 procent av det i första stycket angivna nybilspriset.

Är förmånsbilens årsmodell sex år eller äldre skall värdet av förmånen nedsättas till 30 procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för de vanligast förekommande bilarna. På den skattskyldiges begäran skall förmånsvärdet bestämmas enligt andra stycket, om sådant nybilspris som där avses kan beräknas för förmånsbilen.

Vid beräkningen av förmånsvärdet enligt första–tredje styckena skall till det angivna nybilspriset i förekommande fall läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning i den mån den överstiger 20 000 kronor.

Om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för det privata nyttjandet av förmånsbilen skall förmånsvärdet nedsättas därigenom att den procentsats efter vilken förmånsvärdet enligt första–tredje styckena skall beräknas minskas med *fyra*.

Om den skattskyldige åtnjuter förmånen endast under en del av året skall förmånsvärdet beräknat enligt första–femte styckena sättas ned med en tolfedel för varje hel kalendermånad som han inte har åtnjtit förmånen.

Har företagsledare i fåmansföretag eller honom närstående person fått utnyttja bil som är betydligt dyrare än vad som kan anses erforderligt med hänsyn till företagets verksamhet, skall till det enligt schablon beräknade värdet av bilförmån läggas ett belopp som kan anses motsvara skillnaden mellan de faktiska kostnaderna för bilens användning i verksamheten och de för verksamheten erforderliga kostnaderna.

3. Förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med *60 procent* av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med *150 procent* av nämnda genomsnittspris.

*Får den skattskyldige måltid genom kupong gäller inte värderingsreglerna i närmaste föregående stycke, om kupongvärdet för en måltid överstiger genomsnittspriset avrundat uppåt till närmast hela kronotal.*

Om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för det privata nyttjandet av förmånsbilen skall förmånsvärdet nedsättas därigenom att den procentsats efter vilken förmånsvärdet enligt första–tredje styckena skall beräknas minskas med *fem*.

3. Förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med *250 procent* av nämnda genomsnittspris.

till 46 §

#### 6. Avdrag för avgift för pensionsförsäkring

— — —

avdrag enligt 46 § gjorts.

Med A-inkomst avses inkomst av tjänst samt inkomst av jordbruksfästighet och rörelse om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning. Till A-inkomst räknas även inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning. Med B-inkomst avses *övriga inkomster*.

Med A-inkomst avses inkomst av aktiv näringsverksamhet samt inkomst av tjänst med bortseende från sådan intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i. Till A-inkomst räknas även inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning. Med B-inkomst avses *inkomst av passiv näringsverksamhet samt sådan intäkt av tjänst som avses i 32 § 1 mom. första*

stycket h och i. I fråga om intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h får medgivande enligt tredje stycket grundas på förhållandena hos den som uppbär intäkten och innebära att avdraget får göras av annan som skall ta upp den som intäkt.

till 48 §

1. Vid bedömningen av om en skattskyldigs inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension iakttras följande. Som folkpension räknas inte barnpension eller vårdbidrag. Folkpension skall anses utgöra en inte obetydlig del av den skattskyldiges inkomst, om den uppgått till minst 6 000 kronor eller minst en femtedel av den sammanräknade inkomsten. Som folkpension behandlas även tilläggspension i den mån den enligt lagen (1969:205) om pensionstillskott föranlett avräkning av pensionstillskott.

För gift skattskyldig, som uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension, uppgår det särskilda grundavdraget till 1,325 basbelopp. För övriga skattskyldiga uppgår avdraget till 1,5 basbelopp. För gift skattskyldig, som under viss del av beskattningsåret uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension och under återstoden av året uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make saknar folkpension uppgår avdraget till 1,5 basbelopp. Det särskilda grundavdraget får dock inte överstiga uppburen folkpension samt pensionstillskott enligt 2 § lagen (1969:205) om pensionstillskott. För förtidspensionärer gäller att det särskilda grundavdraget inte får överstiga uppburen folkpension samt hälften av ett pensionstillskott beräknat enligt 2 a § första stycket lagen (1969:205) om pensionstillskott.

Det särskilda grundavdraget reduceras med 65 procent av uppburen pension överstigande 1,5 basbelopp för ensamstående och 1,325 basbe-

*lopp för gifta skattskyldiga. Pension som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring reducerar dock inte det särskilda grundavdraget.*

*För den som vid utgången av året före beskattningsåret inte var folkpensionär reduceras det särskilda grundavdraget i stället med 65 procent av taxerad inkomst överstigande 1,5 basbelopp för ensamstående och 1,325 basbelopp för gifta skattskyldiga.*

*Oavsett vad i det föregående sagts om reducering föreligger alltid rätt till särskilt grundavdrag med så stort belopp som den skattskyldige skulle ha medgetts i grundavdrag enligt 48 § 2 mom. första–femte styckena och 48 § 3 mom. om dessa regler tillämpas för denne.*

— — —

till 54 §

3.<sup>58</sup> Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om

a) anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs samt inkomsten belastar driftstället såsom omkostnad; eller

b) anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling.

Vad nu sagts gäller dock inte vid anställning ombord på utländskt fartyg. I fråga om sådan anställning gäller vid 1986–1991 års taxeringar att skattefrihet föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare, som är en inländsk juridisk person eller en här i riket bosatt fysisk person, och anställningen utövats ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 7 § 8 fartygssäkerhetsförordningen (1988:594).

I tid för vistelse som avses i första och andra styckena får inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Uppehåll i Sverige för här avsedda ändamål får inte sträcka sig längre än som motsvarar högst sex dagar för varje hel månad som anställningen utomlands varar eller under ett och samma anställningsår till mer än 72 dagar.

3. Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader i den mån inkomsten

a) beskattats i verksamhetslandet; eller

b) hänförs sig till anställning i projekt som finansieras av sådana myndigheter och organ som erhåller medel inom ramen för det svenska biståndsprogrammet.



Har den skattskyldige påbörjat anställningen och kunde det därvid på goda grunder antas att inkomsten av anställningen skulle komma att undantas från skatt i Sverige enligt 54 § första stycket f men inträffar under anställningstiden ändrade förhållanden som medför att villkoren för att undanta inkomsten från skatt i Sverige inte föreligger, skall inkomsten likväl undantas från beskattning i Sverige om de ändrade förhållandena beror på omständigheter över vilka den skattskyldige inte kunnat råda och en beskattning skulle te sig uppenbart oskälig.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av punkterna 2–25 nedan.

2. Äldre föreskrifter i 3 § med anvisningar tillämpas vid 1992 års taxering. Beträffande sådana skattskyldiga som avses i första stycket c av anvisningarna i den äldre lydelsen gäller detta dock i fråga om brutna räkenskapsår endast under förutsättning att avkortning eller förlängning av räkenskapsåret har skett på det sätt som anges i de två sista meningarna av ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i bokföringslagen (1976:125).

3. Har en skattskyldig vid 1991 års taxering redovisat inkomst eller underskott av annan fastighet eller kapital enligt de äldre bestämmelserna i 41 § andra stycket skall den skattskyldige vid 1992 års taxering inte ta upp andra ingående tillgångs- och skuldposter än som framgår av andra och tredje styckena.

Som ingående fordran tas upp dels intäkt som blivit tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men som tagits till beskattning det föregående beskattningsåret, dels utgift som betalats i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte dragits av vid beräkningen av inkomsten för det beskattningsåret.

Som ingående skuld tas upp dels intäkt som har uppburits i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte tagits till beskattning det året, dels utgift som är obetald vid ingången av beskattningsåret men som dragits av vid beräkningen av inkomsten för det föregående beskattningsåret.

Intäkter och utgifter som redovisats vid 1991 års taxering beaktas inte vid 1992 års taxering i vidare mån än vad som framgår av andra och tredje styckena.

4. De nya föreskrifterna i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 § om skatteplikt för ersättning på grund av gruppsjukförsäkring tillämpas inte om försäkringsfallet har inträffat före ikraftträdandet.

5. De nya föreskrifterna i 26 § första stycket och 34 § andra stycket om avdrag för underskott som hänför sig till föregående år tillämpas inte vid 1992 års taxering.

6. För sådant underskott som avses i äldre föreskrifter i 39 § 2 mom. och som inte utnyttjats tidigare föreligger rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet senast vid den taxering som sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet av sådan inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet som avses i de nämnda föreskrifterna.

7. För sådant underskott som avses i äldre föreskrifter i 46 § 1 mom. tredje stycket och som inte utnyttjats tidigare föreligger rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet senast vid den taxering som sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum. Av-

draget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet av sådan inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse som avses i de nämnda föreskrifterna.

8. Äldre föreskrifter i 32 § 3 mom. tillämpas vid 1992 års taxering i fråga om kostnadsersättning som avser tid före utgången av år 1990.

9. Äldre föreskrifter i punkt 4 andra stycket c och tredje stycket av anvisningarna till 27 § tillämpas vid 1992 års taxering. Vid avskattning skall dock nedskrivningens belopp tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

10. Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av näringsfastighet enligt punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lag (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall belopp som anges i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § och som hänför sig till tid före den 1 januari 1991 inte tas upp som intäkt.

11. Avyttras under tiden den 1 januari 1991 – 31 december 1999 fastighet som varit privatbostad sedan den 1 januari 1991 tas som intäkt upp belopp som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 §. Vad som sagts gäller dock inte om omkostnadsbeloppet beräknas enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

12. Avyttras fastighet som avses i punkt 11 tas som intäkt upp belopp som anges i punkt 5 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 22 §, dock inte i den mån de värdehöjande åtgärderna hänför sig till tid efter utgången av år 1990.

13. I fråga om fastighet som skall räknas som privatbostad med hänsyn till förhållandena vid utgången av år 1991 gäller följande.

Skulle fastigheten vid tillämpning av äldre föreskrifter ha ingått i en förvärvskälla för vilken beskattningsåret börjat löpa före utgången av år 1990 skall fastigheten hänföras till näringsverksamhet för den del av beskattningsåret som avser år 1990. Punkt 6 av anvisningarna till 22 § skall inte tillämpas i detta fall.

Har vid 1991 års taxering lager på fastigheten tagits upp till lägre belopp än anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet vid utgången av beskattningsåret efter avdrag för inkurans tas skillnaden upp som intäkt av näringsverksamhet vid 1992 års taxering.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även del av fastighet.

14. I fråga om intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § gäller vid 1993–1995 års taxeringar i stället för vad som anges i punkten att underlaget för räntefördelningen multipliceras med 55, 70 respektive 85 procent av statslåneräntan vid beskattningsårets ingång.

15. Äldre föreskrifter i punkt 2 b av anvisningarna till 25 § gäller i fråga om avdrag för värdeminskning på värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning som har anskaffats före ikraftträdandet.

16. Äldre föreskrifter tillämpas på markanläggning som har anskaffats före ikraftträdandet.

17. I fråga om utgifter som avses i punkt 15 av anvisningarna till 23 § tillämpas äldre föreskrifter på utgifter före ikraftträdandet.

18. I fråga om anslutningsavgift och anläggningsbidrag som avses i punkt 17 av anvisningarna till 23 § tillämpas äldre föreskrifter på utgifter före ikraftträdandet.

19. Äldre föreskrifter i punkt 8 första stycket av anvisningarna till 25 § gäller i fråga om kostnader för reparation och underhåll som har utförts under beskattningsår för vilket taxering skett år 1991 eller tidigare.

20. Äldre föreskrifter i 32 § 1 mom. tredje stycket och punkt 11 av anvisningarna till 32 § tillämpas fortfarande om anställningen har upphört före ikraftträdandet.

21. Vid sådana avyttringar som avses i punkterna 2 och 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall de upphävda bestämmelserna i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § alljämt tillämpas.

22. Vid 1992 och 1993 års taxeringar skall vid reduktion av det särskilda grundavdraget enligt punkt 1 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 48 § med pension respektive taxerad inkomst likställas inkomst av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Vid 1992 och 1993 års taxeringar skall det särskilda grundavdraget även reduceras på grund av förmögenhet enligt de äldre bestämmelserna avseende avdrag för nedsatt skatteförmåga i punkt 2 av anvisningarna till 50 § och – i fråga om makar – 52 § 1 mom. andra stycket. Vad som där sägs om fastighet, som avses i den äldre lydelsen av 24 § 2 mom. samt sådan bostadsbyggnad med tillhörande tomt på jordbruksfastighet som används som bostad av den skattskyldige, skall avse sådan privatbostad som anges i 5 § andra och tredje styckena.

Bestämmelserna i första och andra styckena får inte leda till lägre särskilt grundavdrag än vad den skattskyldige skulle ha medgetts i grundavdrag enligt 48 § 2 mom. första–femte styckena och 48 § 3 mom. om dessa regler tillämpats för denne.

23. Vid tillämpningen av bestämmelserna om räntefördelning i punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § vid 1992–1999 års taxeringar bortses i fråga om delägare i handelsbolag, utöver vad som följer av femte stycket i nämnda punkt, från ett negativt underlag för räntefördelning vid 1992 års taxering till den del detta negativa underlag överstiger 50 000 kronor. Vad nu sagts gäller inte i den mån delägarrens nettouttag från bolaget (uttag utöver tillskott) under det beskattningsår som taxerats närmast före år 1992 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla förluster) som hans andel av bolagets resultat.

24. Vid 1991 års taxering tillämpas inte de äldre föreskrifterna i 35 § 1 a mom. tredje stycket på handelsbolagsdelägarers förvärv från bolaget av egendom som avses i 35 § 3 mom. i momentets lydelse intill den 1 juli 1990.

25. I fråga om de nya bestämmelserna i lagen skall, i den mån dessa motsvarar föreskrifter som upphävs genom lagen och för vilka gällt övergångsbestämmelser som fortfarande skulle kunna ha betydelse, dessa övergångsbestämmelser tillämpas.

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

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> dels att 4 a §, 7 § 12 mom., 10 § 2–6 mom. samt 19 § skall upphöra att gälla, dels att 1 §, 2 § 1–10 mom., 3 och 4 §§, 5 §, 6 § 1 och 2 mom., 7 § 3–6, 8 och 11 mom., 8 §, 9 § 2 mom., 9 a §, 10 § 1 mom., 10 a §, 11 § 1 mom., 14 § 1 mom. samt övergångsbestämmelserna till lagen (1985:363) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 2 § 12–16 mom. och 24–30 §§ av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt i denna lag givna bestämmelser.

### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>2</sup>

1 m o m. Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt denna lag.

2 mom. Skattskyldig som avses i 10 § 1 mom. skall erlägga statlig inkomstskatt dels beräknad på grundval av beskattningsbar inkomst för inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst (skatt på förvärvsinkomst) dels beräknad på inkomst av kapital (skatt på kapitalinkomst).

3 mom. Skattskyldig som avses i 10 a § skall erlägga statlig inkomstskatt beräknad på grundval av beskattningsbar inkomst för inkomst av näringsverksamhet.

— — —

#### 2 §

1 mom.<sup>3</sup> Om vad som är att hänföra till skattepliktig inkomst och om beräkning av inkomst från olika förvärvskällor skall gälla vad i 17 § första och andra styckena samt 18–44 §§ kommunalskattelagen (1928:370) är stadgat i den mån inte annat följer av denna lag.

Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs restituerad, avkortad eller avskriven vinstdelningsskatt i den mån avdrag har medgetts för skatten.

(3 § första och andra styckena)

Bestämmelserna i 3 och 4 §§ samt 64–66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) äger motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt.

1 mom. Bestämmelserna i 3–5, 17–44, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser äga tillämpning vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall *likaledes* anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar lända till *efierrättelse*.

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

*För skattskyldiga som avses i 10 a § gäller bestämmelserna i fjärde- nionde styckena.*

*Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen inte är tillämplig får beskattningsåret avse – utom kalenderår – räkenskapsår som omfattar tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni, den 1 september–den 31 augusti eller tid som enligt 12 § första stycket bokföringslagen medgivits för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.*

*All inkomst hänförs till samma förvärvskälla.*

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

*Utöver vad som följer av första och andra styckena medges avdrag för ränteutgift och – med den begränsning som anges i 14 mom. – förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.*

*Beräkningen av intäkter och avdrag som avses i sjätte och sjunde styckena sker enligt bestämmelserna i 3 § 7–11 mom. och 24–30 §§ i tillämpliga delar.*

*Punkterna 3–5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen tillämpas inte.*

## Nuvarande lydelse

4 mom.<sup>6</sup> Bestämmelserna i andra-åttonde styckena --- annat försäkringsbolag.

Vad nu sagts gäller också vid fusion mellan stadshypoteksföreningar samt då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.

*Restituerad, avkortad eller avskrivnen skatt, som enligt 1 mom. andra stycket skulle ha utgjort skattepliktig intäkt för det överlåtande företaget, skall i stället utgöra skattepliktig intäkt för det övertagande företaget. Vidare får det övertagande företaget avdrag för skatt som skulle ha varit avdragsgill för det överlåtande företaget enligt 4 §. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget inte tar upp beloppet till beskattning respektive avstår från att yrka avdrag.*

Överlåtts aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall – där ej annat följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde stycket kommunalskattelagen (1928:370) – beskattning av realisationsvinst inte äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehåses som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall det företag som övertagit aktien eller andelen anses ha förvär-

## Föreslagen lydelse

4 mom. Bestämmelserna i andra-sjunde styckena --- annat försäkringsföretag.

*Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25–30 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdepappersavdrag m. m. i tredje och femte styckena.*

*Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller vidare om aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehåses som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.*

vat den vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gäller för det företag som överlätit aktien eller andelen. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Bestämmelserna i detta stycke om beskattning av realisationsvinst tillämpas även i fråga om avdrag för realisationsförlust. Avdrag för realisationsförlust får dock inte i något fall göras på grund av avyttringar av aktier eller andelar till utländskt koncernföretag.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening en tillgång och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst som om tillgången sålts till ett pris motsvarande tillgångens verkliga värde vid utskiftningen. Vad nu sagts gäller inte vid utskiftning i samband med sådan fusion som avses i första stycket.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening mottagit utdelning i form av tillgång, för vilken det utdelande företaget vid avyttring skulle ha beräknat vinst eller förlust enligt 35 och 36 §§ kommunalskattelagen, och är mottagande företag frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom., skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av tillgången liksom värdeminskningsskatt beräknas som om det utdelande företaget och det mottagande företaget utgjort en skattskyldig.

— — —

8 mom.<sup>10</sup> Har en kooperativ förening av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, medges avdrag för denna utdelning.

En kooperativ förening, vars huvudsakliga verksamhet avser rörelse, har också rätt till avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska för-

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening en tillgång skall bolaget eller föreningen beskattas som om tillgången sålts till ett pris motsvarande tillgångens verkliga värde vid utskiftningen. Vad nu sagts gäller inte vid utskiftning i samband med sådan fusion som avses i första stycket.

En kooperativ förening har också rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser som avses i 5 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

eningar. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser medges emellertid inte avdrag till den del det utdelade beloppet tillfaller någon som enligt 7 § 8 mom. inte är skattskyldig för utdelningen. Avser denna del av utdelningen högst 10 procent av utdelningen på annat än förlagsinsatser är dock utdelningen i sin helhet avdragsgill.

Är en ekonomisk förening direkt eller indirekt centralorganisation för kooperativa föreningar, vilkas verksamhet huvudsakligen avser rörelse, har centralorganisationen – även om den inte är kooperativ enligt tionde – tolfte styckena nedan – rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser. Om centralorganisationens verksamhet huvudsakligen avser rörelse medges avdrag vid beräkning av inkomst härav. I annat fall medges avdrag vid beräkning av inkomst av kapital. Är föreningen ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. tredje stycket skall det avdragsgilla beloppet minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelse från skattskyldighet enligt nämnda stycke.

Avdrag för utdelning får göras i endast en förvärvskälla och skall avse det räkenskapsår som utdelningen hänförs till.

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

— — —  
10 mom.<sup>12</sup> Avkastning av tillgångar ingående i aktiefond utgör inkomst av kapital för fonden.

Aktiefond får göra avdrag för utdelning på andel i fonden såsom för ränta på guld. Avdraget skall anses belöpa på det räkenskapsår var till utdelningen hänförs även om utdelningen utbetalas till andelsägarna först under därpå följande räkenskapsår.

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

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

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

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

2. att som intäkt tas upp 1,5 procent av värdet vid ingången av beskattningsåret av sådan egendom som avses i punkt 1 ovan,



3. att avdrag för ränta får göras endast till den del räntan överstiger inkomsten enligt punkt 2 samt

4. att avdrag får göras för utdelning som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

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

Vad som föreskrivits för investmentföretag gäller också för andra aktiefonder än allemansfonder.

1 3 m o m. Avdrag får inte göras för ett fåmansföretags kostnader för sådana förmåner som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).

---  
 (8 § FAL)

Ett aktiebolag, som är fåmansföretag vid ingången av förluståret (ingångsdagen) eller vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske (utgångsdagen), har inte rätt till förlustavdrag om

1. aktier med mer än hälften av rösttalet i bolaget på utgångsdagen ägs av en person som på ingångsdagen inte ägde aktier med så stor andel i rösttalet eller

2. aktier med mer än hälften av rösttalet i bolaget på utgångsdagen ägs av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på ingångsdagen.

Aktier som förvärvats genom emission med lika rätt för aktieägarna anses vid tillämpning av första stycket 2 ha ägts vid den tid-

1 5 m o m. Ett aktiebolag, som är fåmansföretag vid utgången av beskattningsåret (utgångsdagen) eller vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret (ingångsdagen), har inte rätt till avdrag för underskott som avses i 26 § kommunalskattelagen (1928:370) om

1. aktier med mer än hälften av rösttalet i bolaget på utgångsdagen ägs av en person som på ingångsdagen inte ägde aktier med så stor andel i rösttalet eller

2. aktier med mer än hälften av rösttalet i bolaget på utgångsdagen ägs av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på ingångsdagen.

Aktier som förvärvats genom emission med lika rätt för aktieägarna anses vid tillämpning av första stycket 2 ha ägts vid den tid-

punkt då aktieägaren förvärvade de aktier som utgör grunden för hans förvärv genom emissionen.

Med ägare till aktier avses fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid bedömningen av ägarförhållandena i ett bolag skall

1. den som är aktieägare på ingångsdagen och samtliga närstående till denne anses som en enda ägare och

2. aktier, som förvärvats av någon som såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, anses ha ägts av denne även på ingångsdagen.

Som närstående räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt syskon eller syskons make eller avkomling. Med make avses även efterlevande make och med avkomling även styvbarn och fosterbarn. Förhållandena vid förvärvstillfället är avgörande för om en person skall anses som närstående.

Har bolaget inte bedrivit någon verksamhet på ingångsdagen får rätten till förlustavdrag bedömas med hänsyn till ägarförhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjades.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

Beteckningarna fåmansföretag och företagsledare i fåmansföretag har den betydelse som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) samt åttonde stycket kommunalskattelagen (1928:370).

punkt då aktieägaren förvärvade de aktier som utgör grunden för hans förvärv genom emissionen.

Med ägare till aktier avses fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid bedömningen av ägarförhållandena i ett bolag skall

1. den som är aktieägare på ingångsdagen och samtliga närstående till denne anses som en enda ägare och

2. aktier, som förvärvats av någon som såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, anses ha ägts av denne även på ingångsdagen.

Som närstående räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt syskon eller syskons make eller avkomling. Med make avses även efterlevande make och med avkomling även styvbarn och fosterbarn. Förhållandena vid förvärvstillfället är avgörande för om en person skall anses som närstående.

Har bolaget inte bedrivit någon verksamhet på ingångsdagen får rätten till förlustavdrag bedömas med hänsyn till ägarförhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjades.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

Beteckningarna fåmansföretag och företagsledare i fåmansföretag har den betydelse som anges i *punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370)*.

## 3 §

*I m o m. Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egen- dom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Hit hör bland annat*

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser,

ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370).

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

2 m o m. Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser i den mån inte annat anges i 30 §, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 27 eller 29 §.

Ränteutgift får endast dras av till 70 procent av beloppet. Ränteutgift får dock utan begränsning dras av från ränteintäkt. Till ränteintäkter hänförs därvid inte löpande avkastning på tillgångar som avses i 27 §. Uppkommer överskjutande ränteutgifter får för beskattningsår högst 100 000 kronor dras av utan begränsningen. För skattskyldig som inte fyllt 18 år skall den sistnämnda gränsen vara 10 000 kronor.

Att i vissa fall ytterligare ränteutgifter får dras av utan begränsning, framgår av 4 och 12 mom.

(39 § 1 mom. andra stycket KL)

Fysisk person får göra avdrag för förvaltningskostnader endast till den del dessa överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

Förvaltningskostnader får dras av endast till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

(anv. till 36 § KL p. 5)

Avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

3 m o m. För privatbostad, som

avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), beräknas inte något för-  
mänsvärde för eget brukande.

Intäkt av uthyrning eller annan  
upplåtelse skall tas upp som intäkt av  
kapital. Sådan intäkt kan härröra ex-  
empelvis från andrahandsuthyr-  
ningar, avyttringar av alster eller na-  
turtillgångar från fastigheten samt  
från upplåtelser för upplagsplats, för  
näringsverksamhet eller dylikt. Det-  
samma gäller i tillämpliga delar mot-  
svarande intäkter av bostadslägenhe-  
ter som innehas med hyresrätt.

Avdrag från intäkt som avses i  
detta moment medges med 4 000 kro-  
nor för varje privatbostad om inte in-  
täkten uppburits från uthyrarens eller  
honom närståendes arbetsgivare eller  
uppdragsgivare. I fråga om småhus,  
som innehas med äganderätt, medges  
härutöver avdrag med 20 procent av  
hyresintäkten och i övriga fall med  
den del av uthyrarens hyra eller avgift  
som belöper på vad som uthyrts. Vid  
beräkning av avdragsgill avgift beak-  
tas bara sådana avgifter och andra in-  
betalningar till bostadsförening eller  
bostadsaktiebolag, som inte är att  
anse som kapitaltillskott och som inte  
överstiger utdelning som skett annor-  
ledes än i förhållande till innehavda  
andelar i föreningar eller aktier i bo-  
laget. Avdrag medges inte med högre  
belopp än hyresintäkten i fråga.

Vad som sagts gäller dock ej i fall  
som avses i punkt 14 femte stycket av  
anvisningarna till 32 § kommunal-  
skattelagen (1928:370).

(anv. till 39 § KL p. 3 andra stycket)

Med kapitaltillskott

— — — såsom kapitaltillskott.

Med kapitaltillskott

— — — såsom kapitaltillskott.

(anv. till 25 § KL p. 9 andra stycket)

Beräknar skattskyldig intäkt av an-  
nan fastighet enligt 24 § 2 mom. men  
har den skattskyldige för året före be-  
skattningsåret beräknat intäkten en-  
ligt 24 § 1 mom. eller 2 § 7 mom. la-  
gen (1947:576) om statlig inkomst-  
skatt med tillämpning av bokförings-  
mässiga grunder, skall avdrag för be-  
skattningsåret medges för gäldränta,

I sådant fall som avses i föregående  
stycke gäller vidare att avdrag för be-  
skattningsåret skall medges för  
skuldränta, som har betalats det  
föregående året men upptagits som  
utgående fordran för det året, me-  
dan å andra sidan avdrag inte skall  
medges för skuldränta som betalas  
under beskattningsåret men har re-

*Nuvarande lydelse*

som har betalats det föregående året men upptagits som utgående fordran för det året, medan å andra sidan avdrag inte skall medges för *gäldränta* som betalas under beskattningsåret men har redovisats som utgående skuld för det föregående året.

(anv. till 39 § KL p. 5)

Avdrag såsom för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt 7 av anvisningarna till 24 §. Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

*Föreslagen lydelse*

dovisats som utgående skuld för det föregående året. *Vad nu sagts tillämpas på motsvarande sätt i fråga om inkomstränta som hänförs till fastigheten.*

*Äger fastighet som är privatbostad del i samfällighet, som avses i 41 a § kommunalskattelagen (1928:370), tas som intäkt av kapital upp dels sådan intäkt som avses i punkt 2 av anvisningarna till paragrafen i den mån den utgör avkastning av kapital och överstiger 300 kronor, dels sådan utdelning som avses i punkt 4 av anvisningarna till samma paragraf.*

*4 m o m.* Avdrag såsom för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt 3 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

*Vid räntefördelning enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen får avdrag göras som för ränta med samma belopp som skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet enligt anvisningspunkten. En skattskyldig som är berättigad till sådant avdrag får, utöver vad som följer av 2 mom. tredje stycket, göra fullt avdrag för ränteutgifter med högst ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid årets ingång multiplicerad med reduceringen av värdet på fastigheter enligt 6 § andra stycket lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv eller, såvitt gäller delägare i handelsbolag, punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. Gränsen för full avdragsrätt får dock inte höjas med större belopp än räntefördelningsbeloppet.*

*Med ränteutgift jämställs även tomrättsavgäld och kostnader för återbetalning av lån i förtid. Motsvarande gäller för sådan ränteförmån som enligt punkt 10 av anvisningarna till 32 § nyss nämnda lag skall anses som betald ränta.*

— — —

(41 § tredje stycket KL)

*I fråga om inkomst av annan fastighet som inte skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt inkomst av kapital gäller beträffande ränta som har erlagts i förskott att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte kunnat dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp varje år under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.*

— — —

*6 m o m.* Beträffande ränta som har erlagts i förskott gäller att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte fått dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp för år räknat under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

*Utgår i samband med förvärv av en fordran räntekompensation, som avser upplupen men inte förfallen ränta, är den inte en avdragsgill ränteutgift, utan skall anses utgöra en del av anskaffningsutgiften för fordringen, som får dras av vid beräkning av realisationsvinst när fordringen avyttras.*

*1 2 m o m.* Delägare i fåmansföretag får göra fullt avdrag för ränteutgifter utöver vad som följer av 2 mom. tredje stycket, med högst ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid beskattningsårets ingång plus fem procentenheter multiplicerad med summan av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna, lämnade ovillkorliga aktieägartillskott och, i förekommande fall, arvs- och gåvoskatt som den skattskyldige har betalat i anledning av förvärv av aktierna.

*Om utdelning på aktier i fåmansföretag överstiger ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid beskattningsårets ingång plus fem procentenheter multiplicerad med den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga aktieägartillskott, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst.*

*Understiger utdelningen visst är det högsta belopp som får tas upp som inkomst av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som inkomst av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning). Belopp motsvarande kvarstående sparad utdelning läggs till anskaffningskostna-*

den vid beräkning enligt föregående stycke.

Vid försäljning av aktier i fåmansföretag skall hälften av realisationsvinsten, sedan realisationsvinsten minskats med kvarstående sparad utdelning, tas upp som intäkt av tjänst.

Vad nu sagts gäller även under de närmaste tio åren efter det att ett företag upphört att vara fåmansföretag, i fråga om aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde, då det upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat med stöd av sådana aktier.

Med aktier likställs vid tillämpning av andra–femte styckena andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 §.

Reglerna om utdelning och realisationsvinst i detta moment tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under de senaste tio åren. Reglerna gäller dock så länge den skattskyldige eller någon honom närstående i betydande omfattning är eller under de senaste tio åren varit verksam i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna om utdelning och realisationsvinst i detta moment inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under den senaste tioårsperioden. Med utomstående avses sådana personer på vilka enligt sjunde stycket reglerna i detta moment inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst tillämpas reglerna inte heller i den mån den skattskyldige visar att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antal anställda, bolagets verksamhet och tillgångar samt övriga omständigheter uppenbarligen inte kan anses hänförlig till den skattskyldiges eller närståendes arbetsinsats.

Om någon av den skattskyldiges

make eller barn under 18 år eller – så vitt gäller barn under 18 år – förälder eller syskon under 18 år är eller under de senaste tio åren har varit verksam i företaget i betydande omfattning skall intäkten tas upp hos den av den skattskyldige och nämnda personer som är eller varit verksam i företaget och har den högsta beskattningsbara inkomsten om man bortser från inkomst som avses i detta moment.

Med verksamhet eller aktieinnehav i ett företag likställs verksamhet eller aktieäggande i annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett aktiebolag ägs av ett fåtal personer skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning.

1 3 m o m. Avslutas verksamheten i en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet och uppkommer underskott i förvärvskällan vid taxeringen för det år då verksamheten upphör, får avdrag för underskottet ske enligt vad som gäller för realisationsförlust vid närmast följande taxering. I den mån den skattskyldige yrkar det får avdraget dock göras vid de två närmast därefter följande taxeringarna.

Vad nu sagts gäller dock inte i fråga om självständig näringsverksamhet i utlandet eller när den skattskyldiges verksamhet i ett handelsbolag upphör genom att andelen överläts.

Bestämmelserna i punkt 1 första meningen och punkt 2 av anvisningarna till 26 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också i fall som avses i första stycket.



## 5 §

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 4 och 4 a §§ utgör taxerad inkomst.

Den taxerade inkomsten avrundas nedåt, för skattskyldig som avses i 10 § 1 mom. till helt hundratal kronor och för annan skattskyldig till helt tiotal kronor.

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster av näringsverksamhet och tjänst, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 4 §, utgör taxerad inkomst.

## 6 §

1 mom.<sup>1b</sup> Skyldighet att erlægga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:  
för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370) samt, såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket, för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

a) fysisk person:  
dels för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370).

dels såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket,

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

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

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

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jäm-

förligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;	c) utländska bolag:
c) utländska bolag:	c) utländska bolag:
för inkomst av här belägen fastighet;	för inkomst som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;
för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;	
för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. kommunalskattelagen och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;	för vinst vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

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

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

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

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

— — —

#### 8 §<sup>24</sup>

Skattskyldig fysisk person, som har varit bosatt här i riket under beskattningsåret, har rätt till statligt grundavdrag från den taxerade inkomsten, varvid bestämmelserna i 48 § 2 och 3 mom. samt 49 § kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas.

Ideell förening, som avses i 7 § 5 mom. första stycket, äger att från den taxerade inkomsten åtnjuta statligt grundavdrag med 15 000 kronor.

#### 9 §

2 mom.<sup>25</sup> För fysisk person, som har varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med statligt grundavdrag.

Har den skattskyldiges skatteförmåga varit väsentligen nedsatt under beskattningsåret av sådan anledning, som anges i 50 § 2 mom. andra, tredje eller fjärde stycket kommunal-

Skattskyldig fysisk person, som har varit bosatt här i riket under beskattningsåret, har rätt till statligt grundavdrag från den taxerade inkomsten, varvid bestämmelserna i 48 § 2 och 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas.

2 mom. För fysisk person som har varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad – i förekommande fall – med statligt grundavdrag.

skattelagen (1928:370), får den skattskyldiges taxerade inkomst minskas, förutom med statligt grundavdrag, med ytterligare avdrag enligt bestämmelserna i nämnda lagrum.

Vad härefter återstår avrundas nedåt till helt hundratal kronor och utgör beskattningsbar inkomst.

För förening, som äger rätt till grundavdrag enligt 8 §, utgöres den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med statligt grundavdrag.

9 a §<sup>26</sup>

Statlig inkomstskatt utgår i form av grundbelopp och tilläggsbelopp. Grundbelopp beräknas bara om den beskattningsbara inkomsten uppgår till minst 100 kronor. Tilläggsbelopp beräknas bara för skattskyldiga som avses i 10 § 1 mom.

Den beskattningsbara inkomsten är underlag för grundbeloppet. Underlaget för tilläggsbelopp fastställs enligt bestämmelserna i 10 § 3 mom.

Skatteplikt till statlig inkomstskatt inträder, när underlaget för skatten uppgår till minst 100 kronor.

## 10 §

1 mom.<sup>27</sup> För fysiska personer och dödsbon beräknas grundbelopp och tilläggsbelopp enligt följande.

Grundbeloppet utgör 100 kronor samt:

när beskattningsbar inkomst inte överstiger 7,5 basenheter:

3 procent av den beskattningsbara inkomsten;

när beskattningsbar inkomst överstiger 7,5 basenheter:

grundbeloppet för 7,5 basenheter och 10 procent av återstoden.

Tilläggsbeloppet utgör:

när underlaget för tilläggsbelopp enligt 3 mom. inte överstiger 19 basenheter:

14 procent av den del av underlaget som överstiger 14 basenheter;

när underlaget överstiger 19 basenheter:

tilläggsbeloppet för 19 basenheter och 25 procent av återstoden.

1 mom. För fysiska personer och dödsbon beräknas statlig inkomstskatt enligt följande.

Skatt på förvärvsinkomst utgör 100 kronor samt 20 procent av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger 17 basenheter.

Basenheten är 10 000 kronor vid 1992 års taxering. Vid följande taxeringar uppgår basenheten till basenheten för föregående taxeringsår multiplicerat med det jämförelsetal som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober andra året före taxeringsåret och prisläget i oktober tredje året före taxeringsåret med tillägg av två procentenheter. Basenheten fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas nedåt till helt krontal.

Skatt på kapitalinkomst utgör 30 procent av inkomsten av kapital enligt 3 § 14 mom.

— — —

(anv. till 36 § KL p. 1 första stycket)

Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp vad som *erhållits* för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – *med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gäller enligt punkterna 2 a–2 d nedan* – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas kostnader som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

(35 § 2 mom. tredje stycket KL)

Har *avyttrad fastighet* förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses *fastigheten* förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.

(35 § 2 mom. fjärde stycket KL)

Vad som sägs om *realisationsvinst genom* avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, ström-

24 §

*I m o m.* Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp vad som *överenskommits* för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – *i den mån inte annat anges* – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. *Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall hänsyn tas till värdeöverföring från den avyttrade egendomen till andra tillgångar, om inte annat anges.* I omkostnadsbeloppet får inte inräknas *utgifter* som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

*I fråga om förpliktelser skall – om inte annat anges – som intäkt tas upp vad som erhållits vid ingåendet av förpliktelsen, medan avdrag får ske för vad som utgivits för upphörandet av förpliktelsen.*

Har *den avyttrade egendomen* förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses *egendomen* förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. *Har skattskyldig förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 27 eller 29 § genom ett sådant fång, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det som den tidigare ägaren skulle ha fått dra av om han hade avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen.*

Vad som sägs om *vinstberäkning vid* avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rät-

fall och rättighet till vattenkraft.

(anv. till 35 § KL p. 5)

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

Har andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt *punkt 2 d av anvisningarna till 36 §* negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

(anv. till 35 § KL p. 7)

Inlöses andel i aktiefond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall *vid tillämpning av 3 mom. anses som om fondandelsägaren avyttrat sin andel* mot vederlag motsvarande vad han uppbär vid inlösen eller utskiftning.

tighet till vattenkraft. *Om byggnad finns bestämmelser i 4 § kommunal-skattelagen (1928:370).*

*2 m o m. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt har förlorat sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet har upplösts genom konkurs eller likvidation. Med avyttring jämställs också att en köp- eller säljoption blivit värdelös genom att tiden för utnyttjandet har löpt ut. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning.*

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

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

Inlöses andel i aktiefond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall *avyttring av andelen anses ha skett* mot vederlag motsvarande vad *fondandelsägaren* uppbär vid inlösen eller utskiftning.

*Umyttjas teckningsrätt, delrätt, köpoption, optionsrätt, konvertibelt skuldebrev eller konvertibelt vinstandelsbevis för förvärv av aktier eller annan egendom, anses detta inte som en skattepliktig avyttring av ifrågavarande instrument.*

*3 m o m. Avdrag för realisationsförlust medges först när avyttringen har medfört en definitiv förlust.*

*Vid bedömning av om realisationsförlust uppkommit skall även beaktas om den skattskyldige i samband med avyttringen har tillförsäkrats en*

(anv. till 36 § KL p. 4 fjärde stycket)

Avdrag för realisationsförlust på grund av avyttring av en fastighet till sådan närstående som avses i 35 § 3 mom. sista stycket får göras endast i den mån fastighetens *marknadspris* vid avyttringen visas understiga de omkostnader för vilka avdrag medges vid beräkning av realisationsförlusten.

*rättighet eller förmån som, trots att den saknar egentligt marknadsvärde, får antas ha ett värde för honom.*

Avdrag för realisationsförlust på grund av avyttring av en fastighet till sådan närstående som avses i *punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370)* får göras endast i den mån fastighetens *marknadsvärde* vid avyttringen visas understiga de omkostnader för vilka avdrag medges vid beräkning av realisationsförlusten.

*4 m o m. Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder för det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen.*

*Är intäktens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då beloppets storlek blir känd. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.*

*Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust i samband med utfärdande av en köp- eller säljoption med en löptid på högst ett år inträder för det beskattningsår då utfärdaren frigörs från sina åtaganden. Om utfärdaren på grund av optionen säljer den underliggande egendomen skall han öka försäljningspriset med den tidigare uppburna ersättningen (premien) vid beräkning av vinst. Om utfärdaren på grund av optionen köper egendom, dras premien av från anskaffningsvärdet för egendomen, om denna avyttras senast under det beskattningsår då premien skall tas upp till beskattning. I fråga om option med längre löptid än ett år, in-*

träder skattskyldighet för det beskattningsår då optionen utfärdas. Med option avses ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att köpa eller sälja aktier, obligationer eller annan egendom till ett visst pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust på grund av en termin inträder för det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske. Med termin avses ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

I fråga om avyttring som avsett lånad aktie (blankningsaffär) inträder skattskyldighet för det beskattningsår då en motsvarande aktie förvärvats och återställs till långgivaren, dock senast året efter det beskattningsår då avyttring av den lånade aktien skedde.

(anv. till 36 § KL p. 2 a)

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

6 mom. Avyttrar en delägare i ett fåmansföretag eller honom närstående person en fastighet eller en bostadsrätt till företaget skall vid vinstberäkningen såsom intäkt tas upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen, dock högst fastighetens eller bostadsrättens marknadsvärde.

Förmån som delägaren åtnjuter genom att vederlaget överstiger den avyttrade egendomens marknadsvärde tas upp som intäkt enligt punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).

Omkostnadsbeloppet får inte beräknas enligt bestämmelserna i 25 § 9 mom. eller 26 § 7 mom. Vad nu sagts gäller dock inte om den avyttrade egendomen helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagets näringsverksamhet.

(anv. till 35 § KL p. 2)

Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten. *Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952.*

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i *punkt 4 andra stycket nedan* och i *punkt 2 a trettonde-artonde styckena av anvisningarna till 36 §* skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

— — —

Som förbättringskostnad enligt *punkt 1* räknas även *kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad fastig-*

*Riksskatteverket får om synnerliga skäl föreligger medge undantag från bestämmelserna i tredje stycket. Mot beslut av riksskatteverket får talan inte föras.*

25 §

*I m o m.* Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. *Ingår sådan privatbostad, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), tillsammans med annan egendom i en taxeringsenhet, beräknas vinst eller förlust särskilt för denna del av enheten.*

Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i *2 mom. andra stycket* och *6 mom.* skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

*4 m o m.* Som förbättringskostnad räknas även *uigift för reparation och underhåll av fastighet eller fastig-*



*Nuvarande lydelse*

*het eller i förekommande fall del därav har beräknats enligt 24 § 2 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. Första stycket b eller c och för vilken bidrag ej har utgått. Förbättringskostnad, som inte har uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna har uppgått till minst 3 000 kronor. Kostnad, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden har uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.*

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

*Föreslagen lydelse*

*hetsdel, som avses i 2 § 7 mom. eller som utgjort sådan privatbostad som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt utgift för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen och för vilken bidrag ej har utgått. Utgift för förbättring, som inte har uppförts på avskrivningsplan, och därmed jämförlig utgift för reparation eller underhåll får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då utgifterna har uppgått till minst 5 000 kronor och, om de avser annat än ny-, till- eller ombyggnad, dessutom nedlagts under de senaste fem åren före avyttringen. Utgift, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt hänföras till det år då utgiften har uppförts på planen. I andra fall skall sådan utgift normalt hänföras till det år då faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.*

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

*Som förbättringskostnad räknas även sådana utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll som enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Som förbättringskostnad räknas också utgifter av nu nämnt slag vilka enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § nämnda lag tagits upp som intäkt*

av näringsverksamhet när näringsfastighet övergått till privatbostad.

5 m o m. Avyttras näringsfastighet som avses i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall omkostnadsbeloppet minskas med värdeminskningsavdrag m.m. som avses i den nämnda anvisningspunkten i den mån avdragen på grund av bestämmelsen i sjätte stycket av den nämnda anvisningspunkten inte skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Avyttras privatbostad som tidigare varit näringsfastighet skall omkostnadsbeloppet minskas med värdeminskningsavdrag m.m. som avses i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen i den mån avdragen på grund av bestämmelsen i sjätte stycket i den nämnda anvisningspunkten vid övergången från näringsfastighet till privatbostad inte kunde tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Har i fall som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen avdrag erhållits för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar gäller följande vid avyttring av näringsfastighet med byggnad eller markanläggning som har skrivits av vid ianspråktagande av ersättningsfonden. Omkostnadsbeloppet minskas med den del av det ianspråktagna beloppet som enligt punkt 5 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte tagits upp som intäkt av näringsverksamhet.

Har i fall som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen avdrag erhållits för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar och har fastigheten övergått till privatbostad gäller följande vid avyttring av privatbostaden. Omkostnadsbeloppet minskas med den del av det ianspråktagna beloppet som enligt punkt 5 sjunde stycket av anvisningarna till 22 §

*kommunalskattelagen inte togs upp som intäkt av näringsverksamhet vid övergången.*

— — —

*8 m o m. Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet och har uppskov med beskattning av realisationsvinst medgivits skall omkostnadsbeloppet minskas i motsvarande mån. Vad nu sagts gäller inte om omkostnadsbeloppet beräknats på sätt som avses i 9 mom.*

*9 m o m. Skattskyldig som är fysisk person eller dödsbo får beräkna omkostnadsbeloppet enligt bestämmelserna i detta moment.*

*I fråga om sådan privatbostad som även utgör den skattskyldiges permanentbostad, får omkostnadsbeloppet beräknas till 70 procent av vederlaget för den avyttrade fastigheten.*

*Med permanentbostad avses sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt minst ett år före avyttringen och som den skattskyldige inte heller innehaft utan att vara bosatt där under längre tid än ett år. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom arv, testamente, bodelning med anledning av makes eller sambos död eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad krävs dessutom att marknadsmässigt vederlag erlagts vid förvärvet. Som permanentbostad räknas alltid sådan fastighet där den skattskyldige varit bosatt under minst tre av de senaste fem åren.*

*För annan privatbostad än permanentbostad får omkostnadsbeloppet beräknas till 40 procent av vederlaget för den avyttrade egendomen.*

*10 m o m. Vid avyttring av privatbostad får omkostnadsbeloppet alltid beräknas till 70 procent av vederlaget för den avyttrade fastigheten om*

*1) fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars avyttrats under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyt-*

ringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat,

2) avyttringen av en fastighet utgör ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering samt om

3) fastigheten avyttrats till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Detsamma gäller om den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

## 26 §

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas

a) kostnad som den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten, och

b) kostnad som han har lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet.

Som förbättringskostnad räknas dock inte i något fall kostnad som vid inkomsttaxeringen har behandlats som omkostnad i någon annan förvärvskälla.

5 mom. Som förbättringskostnad räknas

a) utgift som den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten, och

b) utgift som han har lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet.

Som förbättringskostnad räknas inte utgift som vid inkomsttaxeringen har behandlats som omkostnad i näringsverksamhet.

Som förbättringskostnad räknas även sådana kostnader avseende värdehöjande reparationer och underhåll som enligt punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Som förbättringskostnader räknas också kostnader av nu nämnt slag som enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § nämnda lag tagits upp som intäkt av näringsverksamhet när bostadsrätt i näringsverksamhet övergått till privatbostad.

Kostnader enligt tredje stycket a) och b) som har lagts ned under ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de sammanlagt har uppgått till minst

Utgifter enligt första stycket a) och b) som hänför sig till ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de sammanlagt har uppgått till minst 5 000

2 000 kronor. *Kostnaderna anses normalt nedlagda* det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts. I fråga om *kostnad* som avses i *tredje stycket b)* gäller vidare att *kostnaden* får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten vid avyttringen alltså är i bättre skick än vid förvärvet.

Av punkt 8 andra stycket av *anvisningarna till 35 §* framgår att ersättning för föremål som ägts av den skattskyldige i vissa fall skall räknas in i vederlaget för bostadsrätten. I sådana fall skall *kostnaden* för anskaffning av föremålen räknas in i bostadsrättens ingångsvärde, om föremålen har förvärvats tillsammans med bostadsrätten. Har föremålen anskaffats under innehavet, anses *anskaffningskostnaden* – allt efter omständigheterna – som en *kostnad* för förbättring eller för reparation och underhåll av lägenheten. Frågan om *kostnaden* får räknas in i omkostnadsbeloppet avgörs enligt *tredje-femte* styckena.

kronor och, om de avser annat än ny-, till- eller ombyggnad, dessutom nedlagts under senaste fem åren före avyttringen. *Utgifterna hänförs normalt till det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts.* I fråga om *utgift* som avses i *första stycket b)* gäller vidare att *utgiften* får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten vid avyttringen alltså är i bättre skick än vid förvärvet.

*Som förbättringskostnad räknas även den på bostadsrätten belöpande andelen av sådana kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som nedlagts på föreningens fastighet under innehavstiden.*

Av 3 mom. *första stycket* framgår att ersättning för föremål som ägts av den skattskyldige i vissa fall skall räknas in i vederlaget för bostadsrätten. I sådana fall skall *utgiften* för anskaffning av föremålen räknas in i bostadsrättens ingångsvärde, om föremålen har förvärvats tillsammans med bostadsrätten. Har föremålen anskaffats under innehavet, anses *utgiften* – allt efter omständigheterna – som en *utgift* för förbättring eller för reparation och underhåll av lägenheten. Frågan om *utgiften* får räknas in i omkostnadsbeloppet avgörs enligt *första-tredje* styckena.

*7 mom. Skattskyldig, som är fysisk person eller dödsbo får beräkna omkostnadsbeloppet enligt bestämmelserna i detta moment.*

*I fråga om sådan privatbostad, som med tillämpning av bestämmelserna i 25 § 9 mom. även utgör den skattskyldiges permamentbostad, får omkostnadsbeloppet beräknas till 70 procent av vederlaget för den avyttrade bostadsrätten. För annan privatbostad än permanentbostad får omkostnadsbeloppet beräknas till 40 procent av vederlaget för den avyttrade egendomen.*

Vid tillämpning av detta moment skall vederlaget beräknas med iakttagande av bestämmelserna i 2 mom. första stycket första och tredje meningarna.

8 m o m. Vid avyttring av privatbostad under sådana omständigheter som avses i 25 § 10 mom. får omkostnadsbeloppet alltid beräknas till 70 procent av vederlaget – beräknat med iakttagande av bestämmelserna i 2 mom. första stycket första och tredje meningarna – för den avyttrade bostadsrätten.

(35 § 3 mom. första stycket KL)

Realisationsvinst på grund av avyttring av aktie, andel i aktiefond, delbevis eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie är i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehaft egendomen mindre än två år. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av konvertibelt skuldebrev, optionsrätt eller företrädesrätt till teckning av konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt. Med optionsrätt avses rätt till nyteckning eller köp av aktie som blivit utfäst i förening med skuldebrev. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår, minskat med avdragsgill förlust vid avyttring samma år av egendom som avses i detta stycke, får den skattskyldige göra avdrag med 1 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga vad som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke, minskat med avdragsgill förlust som nyss nämnts. För vissa aktier och andelar tillämpas bestämmelserna i 3 a mom. Avyttring av andel i sådan aktiefond, som avses i punkt 10 av anvisningarna till 38 §, skall redovisas endast i inkomstslaget kapital.

27 §

1 mom. Realisationsvinst vid avyttring av

aktie, interimbevis, andel i aktiefond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev, skuldebrev förenat med optionsrätt, optionsbevis, samt termin och köp- eller säljoption avseende aktie eller aktieindex,

beräknas enligt 2–6 mom. (genomsnittsmetoden).

Realisationsvinst vid avyttring av andra finansiella instrument, som till konstruktion och verkningssätt liknar dem som anges i första stycket, beräknas också enligt genomsnittsmetoden.

*Nuvarande lydelse*

(anv. till 36 § KL p. 2 b andra stycket)

Som *anskaffningskostnad* för äldre aktie eller andel anses i regel den genomsnittliga *anskaffningskostnaden* för samtliga äldre aktier eller andelar av samma slag som den avyttrade, beräknat med hänsyn till faktiska *anskaffningskostnader* och inträffade förändringar beträffande innehavet.

(anv. till 36 § p. 2 b tredje stycket)

*Anskaffningskostnad* för äldre aktie, som är noterad på börs eller föremål för liknande notering, och för äldre andel i aktiefond får bestämmas till ett belopp som motsvarar 25 procent av vad den skattskyldige erhåller för aktien eller andelen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Kan den skattskyldige göra sannolikt att en beräkning enligt andra stycket leder till ett högre belopp, skall dock detta högre belopp anses som *anskaffningskostnad*.

(anv. till 36 § KL p.2 b fjärde stycket)

*Avyttras delbevis eller teckningsrätt till äldre aktie, som avses i tredje stycket, tillämpas bestämmelserna i det stycket. Därvid avser andra meningens del av anskaffningskostnaden för aktien, beräknad enligt andra stycket, som belöper på delbeviset eller teckningsrätten.*

(anv. till 36 § p. 2 b nionde stycket)

En företrädesrätt till teckning av konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt, vilken grundas på aktieinnehav i bolaget, anses *anskaffad* utan kostnad.

(anv. till 36 § KL p. 2 b tionde stycket)

Som *anskaffningskostnad* för skuldebrev som *ugivits* förenat med optionsrätt och som förvärvats genom teckning, upptas skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet. Som *anskaffningskostnad* för en optionsrätt upptas i sådant fall skillnaden mellan emissionspriset och mark-

*Föreslagen lydelse*

2 *mom.* Som *anskaffningsvärde* anses det genomsnittliga *anskaffningsvärdet* för samtliga *finansiella instrument* av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat med hänsyn till faktiska *anskaffningsutgifter* och inträffade förändringar beträffande innehavet.

För marknadsnoterade *finansiella instrument* som avses i 1 *mom.*, med undantag av *terminer och optioner*, får *anskaffningsvärdet* bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

3 *mom.* *Delbevis eller teckningsrättsbevis*, som grundas på aktieinnehav i bolaget, anses *anskaffad* utan kostnad.

4 *mom.* *Har optionsbevis erhållits genom teckning* av skuldebrev förenat med optionsrätt, skall *anskaffningsvärdet* för optionsbeviset beräknas som *anskaffningsvärdet* för skuldebrevet jämte optionsrätten minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet.

nadsvärdet för det skuldebrev med vilket optionsrätten var förenad. Har teckningen skett med stöd av en företrädesrätt, som förvärvats genom köp eller byte, medräknas vederlaget för företrädesrätten i anskaffningskostnaden för optionsrätten. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas inte, om teckningen skett före utgången av juni 1985.

(35 § 3 mom. tredje stycket KL)

Kan tillämpning av föregående stycke antas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse därifrån helt eller delvis, om företag som berörs av strukturrationaliseringen gör framställning om detta senast den dag avyttringen sker.

Har aktie eller annan egendom som avses i denna paragraf förvärvats med stöd av ett annat instrument och skall på grund av bestämmelserna i 24 § 2 mom. femte stycket skattepliktig avyttring inte anses ha skett av detta instrument, utgörs anskaffningsvärdet för egendomen av summan av anskaffningsvärdet för det instrument med stöd av vilket aktien förvärvats och annat vederlag.

5 mom. Har aktier avyttrats till ett aktiebolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna uteslutande av nyemitterade aktier i det köpande bolaget, skall skattepliktig intäkt inte anses uppkomma. Vad nu sagts gäller dock inte vid avyttring av aktier som avses i 3 § 12 mom., om inte skattemyndigheten lämnar medgivande till detta. Sådant medgivande får lämnas om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

6 mom. Är tillgång som avses i 1 mom. föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterad), får realisationsförlust dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. andra stycket.

Detta gäller dock i fråga om andel i aktiefond endast sådan fond där andelen aktier inte, annat än tillfälligtvis, understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.

### 30 §

Vid beräkning av realisationsvinst för annan egendom än sådan som avses i 25–29 §§ gäller följande bestämmelser.

Om den skattskyldige innehaft



egendomen för personligt bruk (personligt lösöre) får

1. anskaffningsvärdet bestämmas till 25 procent av ersättningen för egendomen efter avdrag för kostnaden för avyttringen.

2. avdrag göras med 50 000 kronor från summan av vinster på grund av avyttringar av sådan egendom under beskattningsåret.

Om den skattskyldige tidigare har medgett avdrag helt eller delvis för egendomens anskaffning, värdeminskning e.d. skall ingångsvärdet minska med detta avdrag.

När en avyttring av egendom som inte innefts för personligt bruk avser en del av ett samlat innehav av egendom med enhetligt värde skall realisationsvinsten beräknas enligt den genomsnittsmetod som regleras i 27 §.

Avdrag för realisationsförlust medges inte för egendom som innefts för personligt bruk.

---

Denna lag<sup>31</sup> träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas första gången vid 1986 års taxering. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om anställning utomlands som påbörjats före ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas första gången vid 1986 års taxering. Äldre bestämmelser gäller i fråga om *inkomst som uppburits före utgången av år 1992 på grund av* anställning utomlands som påbörjats före ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering om inte annat följer av punkterna 2–15 nedan.

2. Har avyttring av egendom skett före den 1 januari 1991 utan att beskattning har skolat ske senast vid 1991 års taxering, skall avyttringen tas upp till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår köpeskillingen helt eller delvis är tillgänglig för lyftning. Är i fall som nu sagts köpeskillingens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det beskattningsår då beloppet blir tillgängligt för lyftning.

3. Har avyttring tagits upp till beskattning vid 1991 eller tidigare års taxering och har därvid viss del av köpeskillingen inte kunnat beaktas vid beräkningen, skall tillkommande köpeskillning tas upp till beskattning när den blir tillgänglig för lyftning. Beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust

sker därvid enligt de regler som tillämpades när första delen av köpeskillingen togs upp till beskattning med undantag av 35 § 3 mom. andra stycket kommunalskattelagen (1928:370).

4. Avyttras fastighet före utgången av år 1999 får omkostnadsbeloppet beräknas genom att det omkostnadsbelopp som hade kunnat användas om avyttringen skett den 31 december 1990 ökas med i 25 § 4 mom. avsedda förbättringskostnader m.m. som lagts ned på fastigheten under tiden mellan den 1 januari 1991 och avyttringstillfället. Vid tillämpning av punkterna 6 a och 6 b av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) skall dock följande gälla.

a) Ingångsvärde samt förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter det år fastigheten förvärvades respektive kostnaden lades ned.

b) Beräknas taxeringsvärdet med ledning av taxeringsvärdet visst år skall omräkningen ske med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter sistnämnda år.

c) Värdeminskingsavdrag som belöper på det år som den kostnad vartill avdraget hänför sig lades ned eller på något av de sju följande åren räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter det år kostnaden lades ned.

d) Tidigareläggning får inte ske med mer än åtta år.

e) Tidigareläggning får endast ske i fråga om den del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten som inte överstiger ett belopp motsvarande vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten minskat med förbättringskostnader som under den skattskyldiges innehav har lagts ned på denna fastighet under det år då fastigheten avyttrades eller under något av de sju närmast föregående åren.

f) Tidigareläggning får – om ersättningsfastigheten förvärvats före avyttringen av den ursprungliga fastigheten – inte leda till att ersättningsfastigheten anses förvärvat före förvärvet av den ursprungliga fastigheten eller tidigare än åtta år före avyttringen av nämnda fastighet.

5. Har skattskyldig under något av åren 1991, 1992 eller 1993 avyttrat en bostadsrätt som förvärvats före den 1 januari 1987 får den skattepliktiga realisationsvinsten beräknas till 60, 75 respektive 90 procent av vinsten under förutsättning att större andel inte skulle ha tagits upp om försäljning skett den 31 december 1990. Vad nu sagts gäller dock inte om omkostnadsbeloppet beräknas enligt 26 § 7 mom.

6. Avdrag för realisationsförlust, som hänför sig till 1991 och tidigare års taxeringar men inte kunnat dras av tidigare, får göras vid beräkning av inkomst av kapital respektive näringsverksamhet senast det sjätte beskattningsåret efter det till vilket förlusten är hänförlig. Härvid tillämpas bestämmelserna i punkt 3 andra stycket samt punkt 4 andra och fjärde styckena av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse intill den 1 juli 1990. Avdrag får dock göras endast i den mån den skattskyldige redovisar sådan vinst vid avyttring av egendom som enligt 35 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990 skulle ha tagits upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Fysiska personer och dödsbon får göra avdrag för sparade realisationsförluster i inkomstslaget kapital. För övriga juridiska personer får motsvarande avdrag göras från intäkt av näringsverksamhet, med tillämpning av de nya bestämmelserna i 2 § 14 mom.

7. I fråga om aktie, andel i aktiefond eller andel i ekonomisk förening som inte är marknadsnoterad och som den skattskyldige den 1 april 1976 innehaft i mer än fem år gäller punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen

(1976:343) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

8. För andel i allemansfond som förvärvats före den 1 januari 1991 får som anskaffningsvärde tas upp andelens marknadsvärde den 31 december 1990.

9. Bestämmelserna i 28 § sjätte stycket tillämpas även om beskattning har skett enligt punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990.

10. Äldre föreskrifter i 2 § 1 mom. andra stycket, 2 § 4 mom. åttonde stycket samt 4 § andra stycket tillämpas även vid 1992 och senare års taxeringar. Vid tillämpning av 2 § 1 mom. skall intäkten hänföras till inkomst av näringsverksamhet.

11. Vid beräkning av schablonintäkt enligt 2 § 10 mom. punkt 2 skall – om beskattningsåret påbörjats före den 1 januari 1991 – intäkten beräknas på grundval av värdet den 1 januari 1991.

12. Har en skattskyldig vid 1991 års taxering redovisat inkomst eller underskott av annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital enligt de äldre bestämmelserna i 41 § andra stycket skall den skattskyldige vid 1992 års taxering inte ta upp andra ingående tillgångs- och skuldposter än som framgår av andra och tredje styckena.

Som ingående fordran tas upp dels intäkt som blivit tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men som tagits till beskattning det föregående beskattningsåret, dels utgift som betalats i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte dragits av vid beräkningen av inkomsten för det beskattningsåret.

Som ingående skuld tas upp dels intäkt som har uppburits i slutet av det föregående beskattningsåret men som inte tagits till beskattning det året, dels utgift som är obetald vid ingången av beskattningsåret men som dragits av vid beräkningen av inkomsten för det föregående beskattningsåret.

Intäkter och utgifter som redovisats vid 1991 års taxering beaktas inte vid 1992 års taxering i vidare mån än vad som framgår av andra och tredje styckena.

13. I fråga om avdrag för räntefördelning enligt 3 § 4 mom. skall vid 1993–1995 års taxeringar bestämmelsen i punkt 14 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) äga motsvarande tillämpning.

14. De nya föreskrifterna i 3 § 13 mom. tillämpas inte i fråga om förvärvskälla där verksamheten upphört under beskattningsår för vilket taxering skall ske vid 1991 eller tidigare års taxering.

15. I fråga om de nya bestämmelserna i lagen skall, i den mån dessa motsvarar föreskrifter som upphävs genom lagen eller föreskrifter i kommunalskattelagen (1928:370) vilka upphävts genom lagen (1990:000) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) och för vilka gällt övergångsbestämmelser som fortfarande skulle kunna ha betydelse, dessa övergångsbestämmelser tillämpas även i andra fall än som avses i punkt 7.

3 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig  
fastighetsskatt

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 1 och 3 §§ lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

— — —

3 §<sup>2</sup>

Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår

a) 2,5 procent av 65 procent av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och fastigheten utgör hyreshusenhet,

b) 2 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen och fastigheten utgör småhusenhet,

c) 1,4 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen,

d) 1,4 procent av 65 procent av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och fastigheten utgör hyreshusenhet.

e) 1,4 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt och fastigheten utgör småhusenhet,

f) 2,5 procent av bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde avseende hyreshus på lantbruksenhet,

g) 2 procent av en tredjedel av bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde avseende småhus på lantbruksenhet,

h) 2,5 procent av 65 procent av taxeringsvärdet om hyreshusenhet enligt 4 kap. 11 § andra stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet,

i) 2 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om småhusenhet enligt 4 kap. 11 § andra stycket fastighets-

Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår

a) 1,5 procent av:  
taxeringsvärdet avseende småhusenhet,

bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet avseende småhus på lantbruksenhet,

75 procent av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet,

b) 2,5 procent av:  
taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet,

bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet avseende hyreshus på lantbruksenhet.

Nuvarande lydelse

taxeringslagen skall ha beskattning-  
naturen jordbruksfastighet,

j) 2,5 procent av 65 procent av tax-  
eringsvärdet om intäkt av fastigheten  
utgör intäkt av rörelse enligt kommu-  
nalskattelagen och fastigheten utgör  
hyreshusenhet,

k) 2 procent av en tredjedel av tax-  
eringsvärdet om intäkt av fastigheten  
utgör intäkt av rörelse enligt kommu-  
nalskattelagen och fastigheten utgör  
småhusenhet.

Till den del taxeringsvärdet av en  
fastighet, som ägs av sådan inländsk  
eller utländsk livförsäkringsanstalt  
som avses i 2 § 6 mom. lagen om stat-  
lig inkomstskatt, belöper på verk-  
samhet avseende sådana pensions-  
försäkringar eller avgångsbidrags-  
försäkringar som nämns i 2 § 6 mom.  
tredje stycket samma lag, skall dock  
procentalet, i stället för vad som  
därom föreskrivs i första stycket j el-  
ler k, utgöra 1,4.

(41 a § anv.p. 1 KL)

Bestämmelsen i 41 a § innebär  
bl.a. att för fastighet, som avses i 24 §  
2 mom., fastighetens andel av sam-  
fällighetens taxeringsvärde skall in-  
räknas i underlaget för intäktsberäk-  
ningen i de fall där samfälligheten ut-  
gör en särskild taxeringsenhet. Jfr i  
detta hänseende 4 kap. 10 § fastig-  
hetstaxeringslagen (1979:1152).

(24 § 2 mom. 3 st. KL)

Har fastighet, som avses i första el-  
ler andra stycket och som är avsedd  
för användning under hela året, på  
grund av eldsvåda eller därmed jäm-  
förlig händelse eller till följd av äga-  
rens avflyttning från orten eller an-  
nan sådan särskild omständighet inte  
kunnat utnyttjas under viss tid eller  
har i sådan fastighet för uthyrning av-  
sedd lägenhet inte kunnat uthyras,  
får den enligt första eller andra  
stycket beräknade intäkten nedsättas  
med hänsyn till den omfattning, vari  
fastigheten inte kunnat användas el-  
ler uthyras. Har så varit fallet under  
endast kortare tid av beskattnings-

Föreslagen lydelse

I stället för vad som därom före-  
skrivs i första stycket utgår i fråga om  
fastighet som huvudsakligen består  
av bostäder och som har beräknat  
värdeår efter år 1990 ingen fastighets-  
skatt under de fem första åren och  
halv fastighetsskatt under de därpå  
följande fem åren.

För fastighet, som avses i 5 § kom-  
munalskattelagen (1928:370), skall  
fastighetens andel av taxeringsvärdet  
på sådan samfällighet som avses i  
41 a § nämnda lag inräknas i underla-  
get för fastighetsskatten om samfäl-  
ligheten utgör en särskild taxerings-  
enhet.

Har fastighet, som är avsedd för  
användning under hela året, på  
grund av eldsvåda eller därmed jäm-  
förlig händelse inte kunnat utnyttjas  
under viss tid eller har i sådan fastig-  
het för uthyrning avsedd lägenhet  
inte kunnat uthyras, får fastighets-  
skatten nedsättas med hänsyn till den  
omfattning, vari fastigheten inte kun-  
nat användas eller uthyras. Har så  
varit fallet under endast kortare tid av  
beskattningsåret, skall någon ned-  
sättning dock inte ske.

året, skall någon nedsättning dock inte ske.

Om fastighetsskatt skall beräknas enligt olika grunder för skilda delar av fastigheten skall underlaget för beräkningen av fastighetsskatten för dessa delar utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel.

*Är den skattskyldige frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten, beräknas fastighetsskatten som om sådan befrielse inte hade förelegat.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

2. Äldre bestämmelser i 3 § första stycket gäller i fråga om fastighetsskatt för beskattningsår som har påbörjats före utgången av år 1990.

3. I stället för vad som därom föreskrivs i 3 § första stycket skall, i fråga om småhusenhet samt småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet med beräknat värdeår före år 1991, procenttalet vid 1992 och 1993 års taxeringar utgöra 1,2.

4. I stället för vad som därom föreskrivs i 3 § första stycket skall vid följande års taxering endast halv fastighetsskatt utgå i fråga om fastigheter med följande värdeår, som utgör småhusenhet eller småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet:

Taxeringsår	Värdeår
1992	986–1990
1993	1987–1990
1994	1988–1990
1995	1989–1990
1996	1990

5. I stället för vad som därom föreskrivs i 1 § första stycket och 3 § första stycket skall vid följande års taxering fastighetsskatt inte utgå eller endast halv fastighetsskatt utgå för fastigheter med följande värdeår, som huvudsakligen består av bostäder och utgör hyreshusenheter eller hyreshus och tomtmark för hyreshus på lantbruksenhet:

Taxeringsår	Halv fastighetsskatt	Ingen fastighetsskatt
1992	1973–1976	1977–1990
1993	1975–1978	1979–1990
1994	1977–1980	1981–1990
1995	1979–1982	1983–1990
1996	1981–1984	1985–1990
1997	1983–1986	1987–1990
1998	1985–1988	1989–1990
1999	1987–1990	
2000	1989–1990	

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1984:1078.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1989:1019.

## 4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)<sup>1</sup>  
*dels* att 4 § 2 mom. och anvisningarna till 41 § skall upphöra att gälla,  
*dels* att 2 § 4 mom., 4 § 1 mom., 10 § och 41 § 2 mom. skall ha följande lydelse,  
*dels* att det i lagen skall införas ett nytt moment, 48 § 4 mom., av följande lydelse.

— — —

### 10 §<sup>4</sup>

Preliminär A-skatt skall inte beräknas på *ersättning, som vid statlig eller kommunal tjänst lämnas för vissa med tjänsten förenade kostnader, ej heller på ersättning, som vid enskild tjänst lämnas för sådana kostnader, om inte ersättningen väsentligen överstiger vad som skäligen kan anses vara erforderligt för kostnadernas bestridande.*

Preliminär A-skatt skall inte beräknas på *ersättningar för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa inom riket som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) till den del ersättningarna inte överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. På ansökan av den som betalar ut ersättning får skattemyndigheten besluta att motsvarande skall gälla i fall där tjänsteresa varar mer än tre månader, dock endast till den del ersättningarna inte överstiger vad som anges i punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf.*

*På ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan tjänsteresa utom riket som avses i punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningen överstiger avdragsgillt belopp enligt nämnda lagrum.*

*Preliminär skatt skall alltid beräknas på traktamentsersättning för resu i tjänsten som inte varit förenad med övernattning samt på ersättning för resa med egen bil i tjänsten till den del den överstiger det i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) angivna beloppet.*

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

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

*på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.*

Preliminär A-skatt – – – statligt pensionsskadeskydd.

– – –

48 §

*4 mom. Skattskyldig, som avytt-  
rat fastighet, bostadsrätt eller aktie i  
fjämansföretag, kun efter ansökan be-  
viljas anstånd med att betala kvarstå-  
ende skatt för det taxeringsår, då  
vinst hänförlig till avyttringen tagits  
till beskattning.*

*Anstånd skall medges om försälj-  
ningens bestånd är beroende av myn-  
dighets tillstånd eller annan liknande  
omständighet. Anstånd får därvid  
medges med betalning av den del av  
skatten som med 20 000 kronor över-  
stiger sådan del av köpeskillingen  
som blivit tillgänglig för lyftning före  
avyttringsårets utgång. Blir ytterli-  
gare köpeskillning tillgänglig för lyft-  
ning efter avyttringsårets slut, skall  
anståndsbeloppet minskas med den  
köpeskillning som blivit tillgänglig för  
lyftning.*

*Anstånd medges med skattebetal-  
ningen intill den sista april året efter  
det att anståndsorsaken upphört att  
gälla. Anstånd skall dock aldrig  
medges för längre tid än till den sista  
april fyra år efter avyttringsåret.  
Minskas anståndsbeloppet på grund  
av att ytterligare köpeskillning blivit  
tillgänglig för lyftning skall skatten  
inbetalas senast den sista april året ef-  
ter det köpeskillingen blivit tillgäng-  
lig för lyftning.*

*Vad som förstås med fjämansföre-  
tag framgår av punkt 14 nionde och  
tionde styckena av anvisningarna till  
32 § kommunalskattelagen (1928:  
370).*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 1991 och slutlig skatt på grund av 1992 års taxering.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771

4 § 2 mom. 1984:348

anvisningarna till 41 § prop. 1989/90:74.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

<sup>3</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

<sup>4</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

<sup>5</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.



## 5 Förslag till Lag om skatteutjämningsreserv

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv av

1. svenska aktiebolag,
2. svenska ekonomiska föreningar,
3. svenska sparbanker,
4. sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst,

5. utländska juridiska personer,

6. fysiska personer och dödsbon.

I fråga om handelsbolag och dödsbon som beskattas som handelsbolag beräknas avdraget för bolaget respektive boet.

Sådana företag som avses i 2 § 6 mom., 7 mom., 8 mom. sjunde stycket och 10 mom. samt 7 § 4 mom. och 8 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt är inte berättigade till avdrag.

Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

**2 §** Avsättning till skatteutjämningsreserv beräknas på ett kapitalunderlag, ett löneunderlag och på ett inkomstunderlag.

Att kapitalunderlag under vissa förutsättningar kan överföras mellan företag i intressegemenskap framgår av 10 §.

**3 §** Kapitalunderlaget för juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 är skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten. Vid beräkning av underlaget anses beskattningsårets inkomstskatt utgöra 30 procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten före återföring av föregående års avsättning till skatteutjämningsreserven och före avdrag för årets avsättning.

Som tillgång räknas inte

1. andelar i handelsbolag,
2. aktier och andelar i ekonomiska föreningar om företagets röstetal för aktierna eller andelarna är så stort som anges i 7 § 8 mom. tredje stycket a lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller om företaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna eller andelarna enligt tredje stycket b eller sjätte stycket nämnda moment,

3. en fordran på ett företag i intressegemenskap i den mån det andra företagets kapitalunderlag inte har reducerats med motsvarande belopp vid samma års taxering.

Som skuld räknas även

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen,
2. insatskapital i en ekonomisk förening i form av förlagsinsatser,
3. belopp som har avsatts till ersättningsfond.

Som skuld räknas inte belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv.

**4 §** Kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon som inte beskattas som handelsbolag är skillnaden vid beskattningsårets ingång mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten.

Som tillgång räknas inte

1. andelar i handelsbolag,
2. aktier eller andelar i ekonomiska föreningar om det föreligger intresse-gemenskap med ifrågavarande bolag eller förening.

Som skuld räknas även

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen,
2. belopp som har avsatts till ersättningsfond.

Som skuld räknas inte belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv.

Skatt enligt 1 § uppbördslagen (1953:272) räknas inte som tillgång eller skuld utom såvitt avser skogsvårdsavgift, statlig fastighetsskatt och mer-värdeskatt.

**5 §** Vid värderingen av tillgångarna hos juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsskatt och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,

2. andra lagertillgångar än som avses i punkt 1 och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

3. sådana tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen tas upp till skattemässiga restvärden,

4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsskatt och liknande avdrag,

5. aktier m.m. som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. första stycket samma lag om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i punkt 2,

6. andra tillgångar än som avses i punkterna 1–5 tas upp till anskaffningsvärdet.

En fastighet som har förvärvats före ingången av år 1991 får – i stället för vad som sägs i första stycket 4 – tas upp till viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet. Denna del är i fråga om

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

Värdet enligt andra stycket 1–4 skall i skäligen mån jämkas om marknadsvärdet vid beskattningsårets ingång på fastighetens byggnader, mark och markanläggningar inte överstiger 75 procent av värdet enligt andra stycket. Motsvarande jämkning skall göras om fastighetens marknadsvärde inte överstiger 75 procent av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet.

**6 §** Vid värderingen av tillgångarna hos fysiska personer och dödsbon som inte beskattas som handelsbolag tillämpas 5 § första–tredje styckena.

Tillgångar som avses i 5 § första stycket 4 och andra stycket 1–3 tas dock upp till 70 procent av där angivna värden. Tillgångar som avses i 5 § andra stycket 4 tas upp till 70 procent av den del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet som inte utgör bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde för sådan privatbostad som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370). Tillgångar som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas

upp till 70 procent av anskaffningsvärdet om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i 5 § första stycket 2.

Medel på skogskonto, skogskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet.

**7 §** Löneunderlaget är summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn tas dock inte till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avser arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat.

**8 §** Inkomstunderlaget är den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före – i förkommande fall – avdrag för underskott från föregående år, avdrag för uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto och avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.

**9 §** Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 får avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget eller löneunderlaget. För företag i intressegemenskap finns särskilda regler i 10 §.

Avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av underlaget.

Avdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst 15 procent av underlaget.

**10 §** För företag i intressegemenskap gäller bestämmelserna i andra–femte styckena.

Har ett företag yrkat avdrag för avsättning på kapitalunderlaget bortfaller rätten till avdrag för avsättning på löneunderlaget för de andra företagen.

Ett kapitalunderlag beräknas för vart och ett av företagen. Ett företag med negativt kapitalunderlag skall påföras en intäkt vid taxeringen motsvarande 30 procent av underlaget. Någon intäkt skall inte påföras till den del det negativa underlaget täckts genom att ett positivt kapitalunderlag överförts från ett annat företag om såväl givare som mottagare redovisar överföringen till samma års taxering öppet i självdeklaration. Om företagens sammantagna kapitalunderlag (summan av de positiva och de negativa underlagen) är negativt får ett motsvarande belopp vid tillämpning av detta stycke behandlas som ett positivt underlag hos det företag som har det högsta negativa underlaget.

Bestämmelserna i tredje stycket tillämpas även på sådana företag i intressegemenskapen som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Företag som har påförts intäkt enligt tredje stycket får nästföljande beskattningsår avdrag med motsvarande belopp.

**11 §** Fysiska personer och dödsbon som inte beskattas som handelsbolag får i en och samma förvärvskälla avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget och löneunderlaget eller på inkomstunderlaget.

Avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av detta underlag.

Avdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst 20 procent av detta underlag.

Avdrag för avsättning på inkomstunderlaget får uppgå till högst 15 procent av detta underlag.

**12 §** I fråga om handelsbolag och dödsbon som beskattas som handelsbolag gäller följande.

Finns som delägare i handelsbolaget enbart juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 beräknas avdraget enligt 9 §.

Finns som delägare i handelsbolaget enbart fysiska personer och dödsbon som inte beskattas som handelsbolag beräknas avdraget enligt 11 §.

I övriga fall begränsas avdraget till det lägsta av de belopp som följer av en beräkning enligt andra och tredje styckena.

Avdrag medges inte om mer än tio procent av handelsbolagets egna kapital eller mer än tio procent av bolagets inkomst belöper på sådana personer som inte är berättigade till avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 10 § tredje stycket anses handelsbolagets kapitalunderlag utgöra det lägsta av de belopp som följer av en beräkning enligt 3 § respektive 4 §. Är bolagets kapitalunderlag negativt påförs intäkten de övriga företag som ingår i intressegemenskapen i förhållande till företagets andel av handelsbolagets inkomst.

Bedriver handelsbolaget verksamhet i flera förvärvskällor beräknas kapitalunderlaget, löneunderlaget och inkomstunderlaget för bolaget som om all verksamhet utgjort en förvärvskälla.

**13 §** Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får skatteutjämningsreserv övertas.

**14 §** Intressegemenskap anses vid tillämpning av bestämmelserna i denna lag råda mellan juridiska personer som vid utgången av året före taxeringsåret är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning.

**15 §** Beteckningar som används i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har samma betydelse i denna lag om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

**16 §** Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 och som yrkar avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv skall i självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för att beräkna underlaget på vilket avsättning beräknas. Ingår företaget i en intressegemenskap skall de uppgifter som behövs för att beräkna kapitalunderlaget alltid lämnas.

Juridiska personer som enligt 1 § första stycket 1–5 har rätt till avdrag för avsättning skall i sina självdeklarationer lämna uppgifter som kan läggas till grund för en prövning av om det råder intressegemenskap med annat eller andra företag.

Bestämmelserna i första stycket andra meningen och andra stycket gäller även sådana företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

**17 §** Fysiska personer och dödsbon som inte beskattas som handelsbolag skall i självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för att beräkna kapitalunderlaget samt de underlag på vilka avsättning beräknats.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

2. Vid beräkning av kapitalunderlaget enligt 3 och 4 §§ räknas som skuld avsättningar som gjorts enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond, lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto, lagen (1981:296) om eldsvådofonder, lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto, lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelskonto.

3. Vid värderingen av tillgångar enligt 6 § tas medel på uppfinnarkonto upp till halva beloppet.

4. Vid beräkning av kapitalunderlaget för sådana juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 skall vid 1992 års taxering, eller om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering, 15 procent av sådana obeskattade reserver som avses i 1 § lagen (1990:000) om återföring av obeskattade reserver tas upp som skuld.

Har uppskovsbelopp som avses i 2 § lagen om återföring av obeskattade reserver redovisats skall vid 1993 och därpå följande års taxeringar 30 procent av uppskovsbeloppet vid utgången av närmast föregående beskattningsår tas upp som skuld vid beräkning av kapitalunderlaget.

Beräkning av beskattningsårets inkomstskatt enligt 3 § första stycket andra meningen sker utan hänsyn till dels återföring av sådana obeskattade reserver som avses i första stycket denna punkt, dels den del av det till beskattning upptagna uppskovsbeloppet enligt 5 § lagen om återföring av obeskattade reserver.

5. Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon som inte beskattas som handelsbolag skall vid 1992 års taxering 25 procent av sådana obeskattade reserver som avses i 1 § lagen (1990:000) om återföring av obeskattade reserver tas upp som skuld.

Har uppskovsbelopp som avses i 3 § lagen om återföring av obeskattade reserver redovisats vid utgången av närmast föregående beskattningsår skall vid 1993–1995 års taxeringar 50 procent av beloppet tas upp som skuld vid beräkning av kapitalunderlaget.

6. Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon som inte beskattas som handelsbolag gäller följande. Vid 1992–1999 års taxeringar skall som kapitalunderlag anses den skattskyldiges kapitalunderlag enligt 4 § första–femte styckena med tillägg för ett belopp motsvarande den skattskyldiges negativa kapitalunderlag vid 1992 års taxering, beräknat enligt nämnda bestämmelser, efter avdrag med 50 000 kr.

Vid beräkning av kapitalunderlaget vid 1992 års taxering skall fastigheter tas upp till det högsta av de värden som följer av 5 § första stycket 4 och andra stycket 1–4.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller inte vid tillämpning av 12 §.

## 6 Förslag till Lag om återföring av obeskattade reserver

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Ett företag som vid utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 januari 1991 har obeskattade reserver kan i den omfattning som anges i denna lag få uppskov med beskattningen vid återföringen av reserverna. Med företag avses såväl fysiska som juridiska personer.

Med obeskattade reserver avses reserver i lager, pågående arbeten och resultatutjämningsfond. Reserv i lager och pågående arbeten skall anses föreligga om tillgångarna vid inkomsttaxeringen har tagits upp till lägre värde än som skulle ha följt vid en tillämpning av 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Att särskilda regler gäller för bankaktiebolag, sparbanker, föreningsbanker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag framgår av 6 §.

2 § Ett uppskovsbelopp skall beslutas vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering. I fråga om handelsbolag beräknas uppskovsbeloppet för handelsbolaget.

3 § Uppskovsbeloppet är skillnaden mellan de obeskattade reserverna enligt 1 § första stycket och den avsättning till skatteutjämningsreserv som har gjorts enligt lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv. Ger beräkningen ett negativt resultat beslutas inget uppskovsbelopp.

4 § Uppskov vid beskattningen kan medges vid taxeringen till statlig inkomstskatt och – såvitt avser fysiska personer och dödsbon – vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Uppskov medges endast om den skattskyldige framställer ett yrkande om detta hos skattemyndigheten.

5 § Beskattning av uppskovsbeloppet skall fördelas så att minst 25 procent av beloppet tas upp vid 1992 års taxering.

sammanlagt minst 50 procent av beloppet tas upp vid 1992 och 1993 års taxeringar,

sammanlagt minst 75 procent av beloppet tas upp vid 1992–1994 års taxeringar,

hela beloppet tas upp vid 1992–1995 års taxeringar.

Taxeras inte företaget ett visst år skall motsvarande större del av uppskovsbeloppet tas upp vid taxeringen det följande året. Till detta belopp skall läggas ett tillägg om tio procent av beloppet.

En fysisk person behöver vid 1992 års taxering inte ta upp någon del av uppskovsbeloppet. Ett handelsbolag behöver vid 1992 års taxering inte ta upp mer än 25 procent av uppskovsbeloppet multiplicerat med den andel av bolagets inkomst som belöper på andra delägare än fysiska personer. Vid följande års taxeringar gäller bestämmelserna i första stycket.

Har den förvärvskälla till vilken de obeskattade reserverna hänför sig upphört, skall återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart tas upp till beskattning. Detta gäller inte om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag. Återstående del av uppskovsbeloppet skall i sådana fall tas upp till beskattning hos aktiebolaget enligt bestämmelserna i denna lag.

6 § För bankaktiebolag, sparbanker, föreningsbanker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag gäller – i stället för vad som anges i 4 och 5 §§ – följande.

Hela uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning vid 1992 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering. Vid tillämpning av uppbördslagens (1953:272) regler om debitering av preliminär och slutlig skatt skall dock anses som om skatten på uppskovsbeloppet hänförs sig med lika delar till de beskattningsår för vilka taxering sker åren 1992–1995.

7 § Även om en inkomst som avses i denna lag är att hänföra till aktiv näringsverksamhet, skall den, vid tillämpning av 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, 3 kap. 4 § lagen (1981:691) om socialavgifter samt 3 § lagen (1990:000) om särskild löneskatt behandlas som inkomst av passiv näringsverksamhet om den skattskyldige inte yrkar annat.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 år taxering.

— — —

## 8 Förslag till Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 § samt 11 kap. 2 och 3 §§ lagen (1962:381) om allmän försäkring<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 3 kap.

#### 2 §<sup>2</sup>

Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller skattepliktiga *naturaförmåner* som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsar-

Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller *andra* skattepliktiga *förmåner* som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). *Med inkomst av anställning likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppborrdslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt.* Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsar-



bete. Ersättning i pengar eller *naturaförmåner* för arbete som någon utför för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst skall, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, anses som inkomst av anställning. I fråga om ersättning som utgör inkomst av rörelse som bedrivs av den som utför arbetet eller av jordbruksfastighet som denne brukar, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet.

Beräkningen av

– – styckena uppbördslagen (1953:272).

## 11 kap.

### 2 §<sup>3</sup>

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller skattepliktiga *naturaförmåner*, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

bete. Ersättning i pengar eller *andra skattepliktiga förmåner* för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. I fråga om ersättning som utgör inkomst av näringsverksamhet, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av näringsverksamhet.

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller *andra skattepliktiga förmåner*, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. *Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt.* Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

a) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller

på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst.

- b) föräldrapenningförmåner,
- c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,
- d) dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa,
- e) kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd,
- f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning,
- g) korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen (1973:349),
- h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring,
- i) dagpenning till värnpliktiga och vapenfria tjänstepliktiga under repetitionsutbildning, frivilliga som genomgår utbildning under krigsförbandsövning eller särskild övning inom värnpliktsutbildningen, läkare under försvarsmedicinsk tjänstgöring samt civilförsvarspliktiga,
- j) utbildningsbidrag för doktorander,
- k) timersättning vid grundutbildning för vuxna (grundvux), vid vuxenutbildning för psykiskt utvecklingsstörda (särvox) och vid grundläggande svenskundervisning för invandrare,
- l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag,
- m) från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar,
- n) statsbidrag till arbetslösa som tillskott till deras försörjning när de startar egen rörelse.
- o) värdet av vad den försäkrade tillgodoförs som följd av att en arbetsgivare lämnar sådant bidrag som likställs med lön enligt 2 kap. 3 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter,
- p) ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård,
- q) *tillfälliga förvärvsinkomster.*

I fråga

— — —

såsom arbetsgivare.

3 §<sup>4</sup>

Med *inkomst av annat förvärvsarbete* avses

- a) inkomst av här i riket bedriven rörelse;
- a) inkomst av aktiv näringsverksamhet här i riket;
- b) *inkomst av här belägen jordbruksfastighet, som brukas av den försäkrade;*
- b) *tillfälliga förvärvsinkomster;*
- c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller skattepliktiga *naturaförmåner*; samt
- c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller *andra* skattepliktiga *förmåner*; samt
- d) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts;

allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.

*Till inkomst som avses i första stycket a) och b) räknas även sådan inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet, som enligt punkt 13 av anvisningarna till 32 § eller anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos försäkrad, om den försäkrade varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning.*

Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor.

*En jordbruksfastighet skall inte anses brukad av en försäkrad som har del i intäkter av egenverksamhet på fastigheten, om dessa intäkter sammanlagt uppgår till högst 15 000 kronor.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990.
2. De nya bestämmelserna i 3 kap. 2 § tillämpas första gången i fråga om sjukpenninggrundande inkomst för tid efter utgången av år 1990.
3. De nya bestämmelserna i 11 kap. 2 och 3 §§ tillämpas första gången när pensionsgrundande inkomst bestäms för år 1991.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1982:120.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1987:1306.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1988:1466.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1987:1308.

## 9 Förslag till Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 §, 2 kap. 3, 4 och 5 §§ samt 3 kap. 3 och 5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

— — —

### 2 kap.

#### 4 §

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från

1. ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kronor,

2. ersättning till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år,

3. ersättning till arbetstagare vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse, till den del ersättningen motsvarar sjukpenning eller föräldrpenning som arbetsgivare får uppbära enligt 3 kap. 16 § eller 4 kap. 18 § lagen (1962:381) om allmän försäkring,

4. uppdragsersättning för vilken beviljningsavgift har erlagts enligt lagen (1908:128) om beviljningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,

5. ersättning som en arbetsgivare utgett till barn för arbete som utförts i hans förvärvsverksamhet i de fall avdrag för ersättningen inte får göras vid inkomsttaxeringen,

6. ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagare haft att täcka med ersättningen,

7. ersättning för tjänstgöring i verkskydd enligt 47 § tredje stycket civilförsvarslagen (1960:74), i den mån ersättningen utgör eller motsvarar dagpenning,

8. ersättning för arbete som har utförts utomlands, till den del denna inte räknas som lön enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen om allmän försäkring,

9. ersättning för skiljemannauppdrag i fall där parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet,

10. ersättning som på grund av bestämmelserna i 4 eller 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige inte utgör skattepliktig intäkt,

10. ersättning som på grund av bestämmelserna i 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige inte utgör skattepliktig intäkt,

11. ersättning som avses i 3 kap. 2 a § lagen om allmän försäkring.

Bestämmelsen i första stycket 6 är tillämplig endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under utgiftsåret. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får fastställa schablon för beräkning av arbetstagares kostnader i viss verksamhet.

I fråga om inkomst från fåmansföretag skall föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

I fråga om inkomst från fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag skall föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

— — —

### 3 kap.

#### 3 §

Egenavgifter beräknas inte för år efter det då den försäkrade fyllt 65 år. Andra avgifter än tilläggspen-

Andra avgifter än tilläggspen-

### *Nuvarande lydelse*

sionsavgift betalas inte av den som vid utgången av inkomståret *ej* var inskriven hos allmän försäkringskassa. Sådana avgifter betalas *ej* heller av den som för någon del av samma år uppburit hel förtidspension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller för hela året uppburit hel ålderspension enligt nämnda lag.

Tilläggs pensionsavgift betalas inte för år före det då den försäkrade fyllt 16 år eller för det år då den försäkrade avlidit. Sådant avgift betalas *ej* heller då den försäkrade för hela året uppburit hel ålderspension enligt lagen om allmän försäkring.

Avgift betalas inte då avgiftsunderlaget understiger 1 000 kronor.

— — —

### *Föreslagen lydelse*

sionsavgift betalas inte av den som vid utgången av inkomståret *inte* var inskriven hos allmän försäkringskassa, *om inte detta berott på att den försäkrade inte uppnått den ålder som anges i 1 kap. 4§ lagen (1962:381) om allmän försäkring*. Sådant avgifter betalas *inte* heller av den som för någon del av samma år uppburit hel förtidspension enligt lagen om allmän försäkring eller för hela året uppburit hel ålderspension enligt nämnda lag.

Tilläggs pensionsavgift betalas inte för det år då den försäkrade avlidit. Sådant avgift betalas *inte* heller då den försäkrade för hela året uppburit hel ålderspension enligt lagen om allmän försäkring.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1989:633.

## 10 Förslag till Lag om särskild löneskatt

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** En arbetsgivare skall på det underlag som anges i 2 § för varje år betala särskild löneskatt till staten med 21,5 procent.

**2 §** Skatten enligt 1 § beräknas på lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre.

Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3–5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2.

**3 §** En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år betala särskild löneskatt enligt 1 § på inkomst av passiv näringsverksamhet här i riket samt, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter.

Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter.

Skatt beräknas inte heller på ersättning för ett uppdrag där avtal har träffats om att ersättningen för uppdraget skall likställas med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

**4 §** Vid beräkning av skatteunderlaget gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 5 § lagen (1981:691) om socialavgifter.

**5 §** I fråga om särskild löneskatt gäller bestämmelserna i 5 kap. lagen (1981:691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämnda lag:

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
3. skattebrottslagen (1971:69),
4. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
5. lagen (1979:611) om upphovsmannakonto,
6. lagen (1990:000) om skatteutjämningsreserv.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas på lön eller annan ersättning som utbetalas efter utgången av år 1990 samt på inkomst enligt 3 § som tas upp till beskattning vid 1992 års taxering eller senare.

# 11 Förslag till Lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

## *Nuvarande lydelse*

## *Föreslagen lydelse*

### 4 §<sup>2</sup>

Vid bestämmande av pensionsgrundande inkomst skall, utöver vad som framgår av lagen om allmän försäkring, gälla följande.

Värdet av skattepliktiga *naturaförmåner* till arbetstagare, som skall betala sjömansskatt, skall uppskattas i enlighet med vad som föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Skattepliktiga *naturaförmåner* skall i andra fall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första-fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

Värdet av skattepliktiga *förmåner i annat än pengar* till arbetstagare, som skall betala sjömansskatt, skall uppskattas i enlighet med vad som föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Skattepliktiga *förmåner* skall i andra fall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första-fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

Vid beräkning av inkomst av anställning skall avdrag göras för kostnader som arbetstagaren haft att bestrida i innehavd anställning, i den mån kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger tretusen kronor.

*Riksförsäkringsverket får meddela* särskilda föreskrifter angående beräkning av sådan inkomst av anställning, som enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt hänförs till intäkt av *jordbruksfastighet eller intäkt av rörelse*.

Särskilda föreskrifter angående beräkning av sådan inkomst av anställning, som enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt hänförs till intäkt av *näringsverksamhet meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer*.

Vid beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete får från inkomst av en viss förvärvskälla inte dras av underskott i annan förvärvskälla.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990. Äldre föreskrifter gäller fortfarande vid beräkning av pensionsgrundande inkomst för år 1990 eller tidigare år.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1976:1015.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1976:1015.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1987:1310.

## 12 Förslag till Lag om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs följande.

### *Allmän bestämmelse*

1 § Till staten skall betalas avkastningsskatt enligt denna lag.

### *Skattskyldighet*

2 § Skattskyldiga till avkastningsskatt är

1. svenska livförsäkringsföretag,
2. utländska livförsäkringsbolag som bedriver försäkringsrörelse här i riket,
3. understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
4. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

3 § Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 1–3 utgörs av nettointäkten av den kapital- och fastighetsförvaltning som belöper på pensionsförsäkringar som meddelats direkt eller i återförsäkring åt annat inländskt försäkringsföretag.

Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 4 utgörs av nettointäkten av stiftelsens kapital- och fastighetsförvaltning.

Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 5 utgörs av pensions-  
skuldens belopp vid ingången av beskattningsåret, såvitt avser sådana pensions-  
sättaganden för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt punkt 20  
d jämfört med punkt 20 e av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen  
(1928:370) och såvitt avser sådana pensionsättaganden för vilka avdragsrätt  
föreligger enligt 8 § lagen (1975:1348) om ikraftträdande av lagen  
(1975:1347) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

4 § Nettointäkten av kapital- och fastighetsförvaltning som avses i 3 § första och andra styckena skall beräknas enligt reglerna för inkomstlaget närings-  
verksamhet vid taxering enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

### *Skattesats*

5 § Skatten uppgår till 10 procent av skatteunderlaget enligt 3 § första och andra styckena, såvitt underlaget avser tjänstepension. För övrig del av skatteunderlaget uppgår skatten till 15 procent.

Skatten uppgår till 1,1 procent av skatteunderlaget enligt 3 § tredje stycket. I det fall beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader skall skattesatsen jämkas i motsvarande mån. Detsamma skall gälla om pensions-  
skuld som avses i nyssnämnda stycke helt upplöses under beskattningsåret.

### *Övriga bestämmelser*

6 § För skattskyldiga som avses i 2 § 5 utgör avkastningsskatt sådan avdragsgill skatt som avses i punkt 23 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370).

7 § Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt tusental kronor.

Beteckningar som används i denna lag har samma betydelse som i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.



8 § Bestämmelserna i taxeringslagen (1990:000) om taxering för inkomst skall tillämpas när skatteunderlaget bestäms. I fråga om debitering och uppbörd av avkastningsskatt gäller bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272).

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Lagen tillämpas dock inte om beskattningsåret har påbörjats före ikraftträdandet. Omfattar beskattningsåret vid 1992 års taxering del av kalenderåret 1990 nedsätts skatten med belopp motsvarande den andel av beskattningsåret som infallit under kalenderåret 1990.

— — —

17 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1982:1193) om skattereduktion för  
fackföreningsavgift

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 2–5 §§ lagen (1982:1193) om skattereduktion för  
fackföreningsavgift skall ha följande lydelse.

— — —

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid  
1992 års taxering.

<sup>1</sup> Lydelse enligt prop. 1989/90:74.

— — —

19 Förslag till  
Lag om ändring i utsökningsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om utsökningsbalken

*dels* att 15 kap. 9 och 14 §§ skall ha följande lydelse,

*dels* att det i balken skall införas en ny paragraf, 15 kap. 6 a §, av följande lydelse.

— — —

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas i fråga om införsel som sker efter utgången av år 1990.

24 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att lagen (1987:813) om homosexuella sambor<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Om två personer bor tillsammans i ett homosexuellt förhållande, skall vad som gäller i fråga om sambor enligt följande lagar och bestämmelser tillämpas även på de homosexuella samborna:

1. lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem.
2. ärvdabalken.
3. jordabalken.
4. 10 kap. 9 § rättegångsbalken.
5. 4 kap. 19 § första stycket utsökningsbalken.
6. 19 § första stycket, 35 § 4 mom., punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § samt punkt 2 a sjunde stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370).
7. lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.
8. 6 § lagen (1946:807) om handläggning av domstolsärenden.
9. bostadsrättslagen (1971:479).
10. 9 § rättshjälpslagen (1972:429), samt
11. lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer.

6. 19 § första stycket, punkt 1 första stycket av anvisningarna till 31 § och punkt 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370).
9. 25 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.
10. bostadsrättslagen (1971:479).
11. 9 § rättshjälpslagen (1972:429), samt
12. lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer.

Förutsätter dessa lagar eller bestämmelser att samborna skall vara ogifta, gäller det också de homosexuella samborna.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1988:152.

## 32 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

1. Bestämmelserna om vinstdelningsunderlag i den upphävda lagen tillämpas även vid 1992 års taxering vid taxering till särskild vinstskatt enligt lagen (1989:346) om särskild vinstskatt.

2. Vid beräkning av det nominella resultatet skall – utöver vad som anges i 3 § den upphävda lagen – följande gälla vid 1991 års taxering. Har den beskattningsbara inkomsten eller beräknade förlusten påverkats av avdrag för avskrivning på inventarier enligt bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370) eller restvärdeavskrivning i punkt 5 första stycket av samma anvisningar i lagrummens lydelse intill den 1 juli 1990 skall tillägg göras med hälften av skillnaden mellan det belopp som påverkat inkomsten eller förlusten och ett jämförelsebelopp beräknat enligt andra–fjärde styckena.

Underlaget för jämförelsebeloppet bestäms utifrån följande poster:

a) det skattemässiga restvärdet på inventarierna vid utgången av närmast föregående beskattningsår.

b) anskaffningsvärdet för under beskattningsåret anskaffade inventarier som vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde rörelsen eller jordbruket med undantag för inventarier som anskaffats efter den 26 januari 1990 i den mån anskaffningen inte skett på grund av ett skriftligt avtal som slutits senast nämnda dag.

c) ett belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag eller försäkringsersättning för inventarier som har anskaffats före beskattningsårets ingång och som har avyttrats eller förlorats under beskattningsåret.

Underlaget för jämförelsebeloppet är summan av posterna a och b med avdrag för posten c. Är underlaget negativt skall det anses vara noll.

Jämförelsebeloppet är 30 procent av underlaget om den skattskyldige yrkar avdrag för avskrivning enligt bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning och 25 procent av underlaget om den skattskyldige yrkar avdrag enligt bestämmelserna om restvärdeavskrivning.

Bestämmelserna i första–fjärde styckena skall tillämpas även beträffande övriga tillgångar som behandlas som inventarier i avskrivningshänseende.

— — —

### 34 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990.

1. Den upphävda lagen tillämpas dock alltså vid 1996 och tidigare års taxeringar i fråga om belopp som inbetalats för aktierna på grund av beslut som anmålts för registrering före utgången av år 1990. Därvid skall fr.o.m. 1992 års taxering med rörelse eller jordbruksfastighet avses näringsverksamhet samt med förvaltningsföretag företag som avses i 2 kap. 10 § och 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

2. Har t.o.m. 1996 års taxering avdrag inte medgetts med hela det belopp som har inbetalats för aktierna gäller följande. Det outnyttjade beloppet reduceras med 40 procent. Vid taxeringen för vart och ett av åren 1997–2000 får avdrag för det reducerade beloppet göras med högst 25 procent av återstående belopp eller med högst 10 procent av det inbetalade beloppet. Avdrag får göras oavsett om utdelning sker eller ej.

Rätten till avdrag bortfaller i samma mån som 7 § i den upphävda lagen skulle ha varit tillämplig i fråga om utdelning på aktierna. Därvid skall antas att utdelningen uppgått till belopp motsvarande det maximala årsbeloppet, att avdrag för utdelningen inte skulle ha varit utesluten enligt andra bestämmelser i den upphävda lagen samt att utdelningen fördelats mellan de kategorier av ägare som anges i 7 § i förhållande till respektive ägarkategori andel av aktiernas nominella värde. Vid tillämpningen av 7 § skall vidare med utdelningstillfället avses beskattningsårets ingång och med förvaltningsföretag företag som anges i punkt 1.

— — —

## 42 Förslag till

### Lag om upphävande av lagen (1981:296) om eldsvådefonder

Prop. 1989/90:110

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att lagen (1981:296) om eldsvådefonder skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1990.

Den upphävda lagen tillämpas alltjämt vid 1990 och tidigare års taxeringar såvitt avser eldsvådefond för lagertillgångar och vid 1991 och tidigare års taxeringar såvitt avser eldsvådefond för inventarier, eldsvådefond för byggnader och eldsvådefond för markanläggningar.

I fråga om avsättningar som skett enligt den upphävda lagen skall denna tillämpas även vid taxering som sker efter år 1990 respektive 1991.

— — —

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1990-03-20

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Wieslander, regeringsrådet Sigvard Berglöf, justitierådet Ulf Gad, regeringsrådet Anders Swartling.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 25 januari 1990 har regeringen på hemställan av statsrådet Kjell-Olof Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m.m.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av departementsråden Gustaf Sandström och Carl Gustav Fernlund, kansliråden Eva Lagebrant Torén och Eskil Nord, kammarrättsassessorerna Christer Abrahamsson, Lars Bergendal, Per-Olof Dahlin, Cecilia Gunne, Olle Halldorf, Ingrid Melbi, Per Sjöblom, Johan Svanberg och Nils-Ove Ång.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

## Inledning

De i lagrådsremissen redovisade reformerna av inkomst- och företagsbeskattningen har lagtekniskt i huvudsak kommit till uttryck genom ändringar, tillägg och kompletteringar i gällande kommunalskattelag (KL) och lag om statlig inkomstskatt (SIL).

Resultatet har blivit en mycket svåröverskådlig lagstiftning med brister i systematiken, korsvisa hänvisningar och andra oformligheter. Tekniskt får därför den föreslagna lagstiftningen betraktas som ett provisorium. Bortsett från dessa mera formella brister innebär de föreslagna reformerna förbättringar i materiellt hänseende, vilket kan leda till en mera likformig och enhetlig beskattning. De nyss nämnda författningstekniska problemen har föranlett regeringen att besluta att en särskild översyn skall göras av de centrala författningarna inom skatteområdet i lagtekniskt hänseende efter det att arbetet med de materiella regeländringarna har slutförts.

Granskningen i lagrådet har skett mot den nu beskrivna bakgrunden. Den tid som har stått lagrådet till buds för granskningen har varit starkt begränsad. Med hänsyn till dessa förhållanden har lagrådet fått inrikta granskningen främst på att undersöka om de föreslagna reglerna är utformade i enlighet med grundlagens krav på lagstiftningen, är konsekventa, någorlunda begripliga och möjliga att tillämpa och går ihop med innehållet i andra aktuella lagar. Någon granskning i detalj i traditionell mening av de olika lagförslagen har inte kunnat ske. Tiden har exempelvis inte medgivit någon mera ingående och systematisk granskning av övergångsbestämmelserna.

Under lagrådsgranskningen har, enligt vad som upplysts vid föredragningen, arbetet med den reformerade inkomst- och företagsbeskattningen fortsatt i finansdepartementet efter det att lagrådsremissen har överlämnats och nya lösningar har tagits fram i vissa frågor på företagsbeskattningens område. I den mån dessa nya lösningar ersätter vad som föreslagits i lagrådsre-



missen har lagrådet inte granskat vad lagrådsremissen innehåller i motsvarande hänseenden.

Vid granskningen har lagrådet tagit del av skrivelser med synpunkter på olika delar av de remitterade förslagen från Byggentreprenörerna, Förenade Liv, Erik Grop, Hagström och Olsson, Kommunernas Försäkringsaktiebolag, Lantbrukarnas Riksförbund, Lidingö Villaägareföreningars Samarbetenämnd, Per Erik Lindgren, Christer Lundstedt, Per Snellman, Småföretagens Riksorganisation, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Försäkringsbolags Riksförbund, Sveriges Bostadsrättsföreningars Centralorganisation ek för (SBC), Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Hotell- och Restaurangförbund (SHR), Sveriges Industriförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Köpmannaförbund och TCO-S.

## Lagen om ändring i kommunalskattelagen

### 5 § KL

Enligt 4 § KL beräknas inkomst av fastighet i de fall som anges i denna lag på grundval av vad som bestämts i fastighetstaxeringslagen. Med ägare till fastighet likställs den som enligt fastighetstaxeringslagen skall anses som ägare. Bestämmelserna i KL om fastighet skall enligt 4 § KL tillämpas också i fråga om byggnad, som är lös egendom, om inte annat föreskrivs.

I 5 § i förslaget används såsom ett nytt skatterättsligt begrepp ordet "privatbostad". Enligt paragrafens första stycke utgör fastighet antingen näringsfastighet eller privatbostad. Ordet privatbostad används således här i betydelsen fastighet med privatbostad. I det följande i paragrafen ges en definition av begreppet privatbostad. Genom denna definition ges begreppet en annan och vidare innebörd. Detta är såväl språkligt som lagtekniskt mindre tillfredsställande. Åtskilliga bestämmelser i KL och SIL där ordet kommer till användning blir oklara till innehåll och omfattning. Lagrådet föreslår på grund av det anförda och då bestämmelserna bör omfatta även småhus på annans mark att 5 § KL ges följande lydelse:.

"Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Som privatbostadsfastighet räknas småhus med mark som utgör småhusenhet samt småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad samt sådant småhus på annans mark som är privatbostad. Annan fastighet är näringsfastighet.

Som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del används som permanentbostad eller fritidsbostad för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § eller är avsedd att användas som sådan bostad.

Småhus, småhusenhet och lantbruksenhet har samma innebörd som i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Som privatbostad räknas vidare bostad som används eller är avsedd att användas på det sätt som anges i andra stycket och som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag, om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

I fråga om privatbostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 53 § 3 mom.

Frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall för varje kalenderår bestämmas på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång eller, om bostaden överlätits under året, förhållandena på överlåtelsedagen”

I anslutning till den föreslagna definitionen av begreppet privatbostad vill lagrådet framhålla följande.

Frågan om en bostad räknas som privatbostad eller inte kan få stor ekonomisk betydelse både vid den löpande beskattningen och vid en avyttring av en fastighet eller en bostadsrätt. Enligt förslaget räknas en bostad som privatbostad inte bara när den används för permanent- eller fritidsboende för ägaren/nyttjanderättshavaren eller honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § utan även när den är avsedd att användas som sådan bostad. Att bostaden före avyttringen varit utyrd under en längre tid hindrar således inte att den vid beskattningen skall anses som en privatbostad, under förutsättning att upplåtaren behållit bostaden i avsikt att längre fram använda den som permanentbostad eller fritidsbostad för egen räkning eller för närstående, vilket torde vara ett relativt vanligt fall. Huruvida denna förutsättning kan anses föreligga eller inte får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Att bostaden försålts är en omständighet som talar mot att en sådan avsikt förelegat. Å andra sidan kan försäljningen vara föranledd av att någon oförutsedd händelse inträffat. Det är sålunda uppenbart att dessa bestämmelser kommer att leda till betydande tillämpningssvårigheter. Dessa blir dock mindre framträdande om en schablonregel införs även för näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet (se lagrådets förslag under 25 och 26 §§ SIL).

Om lagrådets förslag godtas bör ordet ”privatbostad” ersättas med ordet ”privatbostadsfastighet” i bl.a. följande lagrum:

- punkt 6 första stycket av anvisningarna till 22 § KL
- punkt 7 sista stycket av anvisningarna till 23 § KL
- punkt 13 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i KL
- 3 § 3 mom. sista stycket, 6 § 1 mom. a) samt 25 § 1 mom. första stycket, 4 mom. sista stycket, 5 mom. andra och fjärde styckena och 10 mom. första stycket SIL.

I 3 § 3 mom. första stycket SIL bör före ordet ”privatbostad” insättas orden ”privatbostadsfastighet och”.

Vidare bör sista stycket i punkt 12 av anvisningarna till 23 § KL ges följande lydelse:

”Hör ett byggnads- eller markinventarium till fastighet som utgjort privatbostadsfastighet under det beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret utgörs inventariets skattemässiga restvärde av anskaffningsvärdet minskat med 20 procent av samma värde för varje beskattningsår, dock högst fem, som den skattskyldige innehaft inventariet och fastigheten utgjort privatbostadsfastighet. Detsamma gäller i fråga om del av fastighet.”.

Punkt 11 i övergångsbestämmelserna till de föreslagna ändringarna i KL bör ges följande lydelse:

”Övergår fastighet i inkomstslaget jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse eller fastighet utom riket till privatbostadsfastighet den 1 januari 1991 och avyttras fastigheten under tiden den 1 januari 1991 – den 31 december 1999 tas som intäkt upp belopp som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 §. Vad som sagts gäller dock inte om omkostnadsbeloppet beräknas enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.”

### 18 § KL

Lagrådet anser att paragrafen blir mer lättläst om den ges följande lydelse:

”För inkomst av näringsverksamhet skall inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig. Vid bedömningen av om verksamheter som den skattskyldige bedriver utgör en eller flera förvärvskällor görs skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet.

Verksamheter som utgör aktiv näringsverksamhet bildar tillsammans en förvärvskälla. Litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet bildar dock en särskild förvärvskälla om den skattskyldige begär det.

Varje verksamhet som utgör passiv näringsverksamhet bildar en särskild förvärvskälla.

Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra betraktas som enda verksamhet. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs alltid till passiv näringsverksamhet.

För delägare.....skilda förvärvskällor.”

### Punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL

I tredje stycket finns en bestämmelse om s.k. uttagsbeskattning. Det är tillfredsställande att denna fråga nu uttryckligen regleras. Lagrådet vill emellertid ifrågasätta om det är lämpligt att, såsom föreslagits i remissprotokollet, göra bestämmelsen ovillkorlig. I hittillsvarande praxis har det ansetts möjligt att medge undantag från principen om uttagsbeskattning i vissa omstrukturingsfall o.d. En sammanfattning av denna praxis har lämnats i avsnitt 8. 7. 4. i protokollet. Enligt lagrådets mening är det angeläget att denna möjlighet finns kvar i det nya systemet. Av detta skäl förordar lagrådet att bestämmelsen om uttagsbeskattning kompletteras med en undantagsregel som gör det möjligt att underlåta sådan beskattning när särskilda skäl påkallar det.

### Punkt 24 av anvisningarna till 23 § KL

Enligt punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer förordna att bidrag, som den skattskyldige lämnar till viss forskning, visst utvecklingsarbete eller viss museiverksamhet skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses såsom driftkostnad i den skattskyldiges rörelse. Bestämmelsen infördes genom lag (1970:1651) om ändring i KL.

I särskild förordning har angivits de skattskyldiga som har rätt till avdrag för bidrag som avses i nämnda anvisningspunkt och vilka är sådana avdrag får göras. För närvarande gäller förordning (1975:127) om avdrag för bidrag till viss forskning m.m.

Bemyndigandet för regeringen att bestämma om avdragsgill driftkostnad infördes före nya regeringsformen och stred inte mot då gällande krav på normgivning. Det är emellertid fullt klart att bemyndigandet strider mot innehållet i 8 kap. 3, 5 och 7 §§ nu gällande regeringsform.

På grund av punkt 6 i övergångsbestämmelserna till regeringsformen gäller bemyndigandet utan hinder av att det inte har tillkommit i den ordning som skulle ha iaktagits vid tillämpning av regeringsformen och det får utnyttjas även efter ikraftträdandet av regeringsformen tills riksdagen bestämmer annorlunda.

I lagrådsremissen föreslås att förevarande anvisningspunkt skall flyttas till punkt 24 i anvisningarna till 23 § KL och avse det utvidgade inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär att regeringsformens krav på normgivning i 8 kap. 3, 5 och 7 §§ kommer att gälla. Bemyndigandet blir olagligt och föreskrifterna i förordningen (1975:127) måste ges i form av lag.

#### **Punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL**

Enligt punkt 1 b av anvisningarna till 41 § KL har regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer bemyndigats att utfärda årliga föreskrifter för beräkning av avdrag för belopp som företag, som driver kärnkraftanläggning, avsatt i räkenskaperna för beskattningsåret för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle. Bemyndigandet infördes genom lag (1978:974) om ändring i kommunalskattelagen. dvs. efter ikraftträdandet av regeringsformen. Eftersom bemyndigandet inte uppfyller kraven på normgivning i 8 kap. 3, 5 och 7 §§ regeringsformen föreslår lagrådet att det upphävs i samband med att anvisningspunkten enligt förslaget flyttas till punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL.

#### **31 § KL**

I lagrådsremissen föreslås en utvidgning av inkomstslaget tjänst. Alla ersättningar som utgår på grund av eget arbete eller egen prestation skall – oavsett om det är fråga om en prestation av engångsnatur eller en mer stadigvarande verksamhet – beskattas i inkomstslaget tjänst under förutsättning att ersättningen inte är hänförlig till näringsverksamhet eller inkomst av kapital och inte heller uttryckligen är undantagen från skatteplikt enligt 19 §. Inkomstslaget kommer därmed, såsom det uttrycks i remissprotokollet, att tjäna som en "uppsamlingspost".

Lagrådet har i sak inte något att erinra mot förslaget men anser att definitionen i 31 § första stycket vinner i klarhet om några av de där intagna exemplifieringarna får utgå och definitionen ges följande förenklade utformning: "Till tjänst räknas anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur, om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt."

Dessa lagrum innehåller bestämmelser om beskattning av förmån av fri grupplivförsäkring.

Av den redogörelse som lämnas i den allmänna motiveringen i remissprotokollet framgår bl.a. följande. Grupplivförsäkringen för anställda i enskild tjänst (TGL) finansieras genom premier från arbetsgivarna. Premiesättningen sker kollektivt och på starkt schablonmässiga grunder. Anställda i statlig tjänst omfattas av grupplivförsäkring utan premiebetalning medan vissa yrkesgrupper (lantbrukare m.fl.) har ett liknande försäkringsskydd (GLA) som finansieras i särskild ordning. Värden av de förmåner som utgår vid ett försäkringsfall är beroende av bl.a. den försäkrades ålder och arbetstid och av vilka efterlevande som finns. För att lantbrukare m.fl. skall erhålla försäkringsskydd fordras att vissa krav beträffande intäkterna av verksamheten är uppfyllda.

I lagrådsremissen föreslås att förmånen av fri grupplivförsäkring i fortsättningen skall beskattas och beläggas med socialavgifter. Avsikten är att förmånsvärdet skall bestämmas schablonmässigt, i första hand tydligen med utgångspunkt i den genomsnittliga årskostnaden per försäkrad inom de kategorier av anställda och näringsidkare som har försäkringsskydd. Av det som sägs i den allmänna motiveringen framgår att utformningen av beskattningsreglerna fordrar ytterligare avgränsningar och preciseringar i en rad olika hänseenden, såväl beträffande principerna för bestämmande av förmånsvärde som i fråga om förutsättningarna för skattskyldighetens inträde. I den föreslagna lagtexten sägs emellertid inte mer än att förmånen skall tas upp till belopp som motsvarar "avgiften eller intjänad förmån per anställd enligt schablon" (32 § 3 a mom. andra stycket) respektive "avgiften per näringsidkare enligt schablon" (punkt 12 andra stycket av anvisningarna till 22 §). Det har förutsatts att den återstående regleringen skall ske i form av verkställighetsföreskrifter.

Den föreslagna formen för reglering är inte förenlig med kravet på lagform i 8 kap. 3 och 5 §§ regeringsformen. Det är visserligen möjligt att i viss utsträckning ge materiellt utfyllande regler i form av verkställighetsföreskrifter. För detta fordras emellertid att den lagbestämmelse som skall kompletteras med verkställighetsföreskrifter är så detaljerad att regleringen inte tillförs något väsentligt nytt genom föreskrifterna. I enlighet med det sagda fordras i förevarande fall att förutsättningarna för skattskyldighet och de principer som skall iaktas vid utformningen av schablonerna anges i lagtexten med tillräcklig precision.

Av anförda skäl kan lagrådet inte tillstyrka att förslaget om införande av skatteplikt för förmån av fri grupplivförsäkring genomförs i sin föreliggande utformning.

#### **Punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL**

Den föreslagna anvisningspunkten innehåller bestämmelser om att räntefria eller lågförräntade lån skall tas upp som intäkt. Det ligger i sakens natur att det i första hand är arbetsgivaren eller uppdragsgivaren som lämnar lånet.

Enligt lagrådets mening bör detta komma till uttryck i anvisningspunktens första stycke. Vidare framgår det inte av den föreslagna lydelsen hur förmånsvärdet skall beräknas. Även detta bör anges.

I remissprotokollet framhålls att genom att förmånen blir föremål för beskattning på samma sätt som andra förmåner det inte behövs någon särreglering för att markera att förmånen skall beskattas hos den anställde även om den tillfaller någon närstående till honom. Enligt lagrådets uppfattning följer detta av allmänna principer – se exempelvis RÅ 1989 ref. 57. Givetvis bör den som beskattas för förmånen också erhålla avdrag som för en betald ränteutgift.

Det primära syftet med förslaget är att förmånsbeloppet skall bli socialavgiftsgrundande. Den anställde skall ta upp beloppet som intäkt av tjänst och får tillgodoföra sig avdrag för samma belopp som en ränteutgift. Lagrådet vill emellertid framhålla att för den anställde konstruktionen med beskattad förmån och avdrag för ränteutgift i ett stort antal fall får konsekvenser. Dels kan beskattningen av förmånen komma att ske efter en högre skattesats än som tillämpas beträffande inkomstslaget kapital, dels kan den begränsade kvittningsrätten i sistnämnda inkomstslag medföra att avdraget inte kan utnyttjas helt.

Beräkningen av förmånens storlek skall enligt förslaget ske med utgångspunkt i statslåneräntan vid viss tidpunkt före beskattningsåret jämte ett tillägg. Det blir härigenom möjligt att för beskattningsåret förutse konsekvenserna av ett lån. Lagrådet vill emellertid påpeka att en följd av det föreslagna systemet är att det inte är någon helt aktuell statslåneränta som bildar grunden för förmånen och att statslåneräntan följaktligen kan vara sänkt redan när ett lån tas upp.

Det anges i remissprotokollet att förmånen är skattepliktig för den anställde även om den utges av någon annan än arbetsgivaren men tillfaller den anställde på grund av hans tjänst. I anvisningspunkten har detta kommit till uttryck genom att förmån skall föreligga om det finns anledning att anta att arbetsgivaren förmedlat lånet. Enligt lagrådets mening får bestämmelserna anses omfatta även den situationen att arbetsgivaren lämnar ett lån först när anställningsförhållandet upphört. Detta bör komma till uttryck i lagtexten.

Mot bakgrund av det anförda förordar lagrådet att anvisningspunkten får följande lydelse:

”Har arbetsgivare eller uppdragsgivare lämnat arbetstagare, uppdragstagare eller någon dem närstående räntefritt lån eller lån där räntan understiger en jämförelseränta, som uppgår till statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet, skall arbetstagaren eller uppdragstagaren ta upp förmånen av lånet som intäkt av tjänst. Denna förmån utgör skillnaden mellan jämförelseräntan och avtalad ränta. Förmånsbeloppet skall anses som en betald ränteutgift.

Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs lån som kan anses ha samband med tidigare anställning eller uppdrag och annat lån om det finns anledning anta att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren förmedlat det.

Det som sagts i denna punkt gäller ej i fall som avses i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna.”

Denna anvisningspunkt innehåller s.k. stoppregler för fåmansföretagen och deras ägare.

I *andra – fjärde styckena* regleras beskattningen när tillgångar överläts mellan ett fåmansföretag och dess delägare (eller närstående till delägare). Bestämmelserna har till stor del sin motsvarighet i nuvarande 35 § 1 a mom. tredje stycket och 35 § 4 mom. fjärde stycket. En komplettering har emellertid gjorts i syfte att lösa konflikten med andra stoppregler. Vidare görs en hänvisning till de bestämmelser i 24 § 6 mom. SIL som är avsedda att bl.a. klargöra förhållandet mellan stoppreglerna och realisationsvinstreglerna. Lagrådet har i sak inte något att erinra mot förslagen men anser att den författningstekniska lösningen är mindre lyckad. Bestämmelserna torde bli mer lättillgängliga om man tydligare skiljer mellan de två huvudfall som skall regleras, nämligen införsäljning och utköp, och dessutom markerar att det som står i det föreslagna fjärde stycket är huvudreglerna på området medan tredje stycket innefattar en särreglering av vissa införsäljningar.

Av det sagda framgår att en ändring av dispositionen är önskvärd. Dessutom är vissa förtydliganden nödvändiga. Enligt vad som uppgetts vid fördragningen är avsikten att beskattningen genomgående skall ske hos den person – delägare eller närstående – som avyttrar eller förvärvar egendomen. Vidare har uppgetts att bestämmelsen om utköp av fastigheter från fåmansägda handelsbolag skall tillämpas också vid köp av bostadsrätter samt att det som i bestämmelserna sägs om bostadsrätter gäller endast när föreningen är ett äkta bostadsföretag men å andra sidan är avsett att tillämpas också på aktier och andelar i andra äkta bostadsföretag. Lagtexten bör justeras i dessa hänseenden. Slutligen bör det uttryckligen anges att avdrag för anskaffningskostnader m.m. inte medges i de fall som regleras i det föreslagna tredje stycket (införsäljning av onyttig egendom).

På grund av det sagda föreslår lagrådet att *andra – fjärde styckena* ges följande lydelse:

”Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst samt att vid denna beräkning särskilda undantagsregler gäller för fastighet och bostadsrätt. Avser avyttringen annan lös egendom än bostadsrätt gäller dock, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, att hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, skall beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

Vad som i *andra stycket* sägs om bostadsrätt gäller endast sådan bostadsrätt som avses i 26 § 1 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt men tillämpas även i fråga om andel eller aktie som avses i *andra stycket* av samma moment.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller

delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som är eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller tredje stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen.”

Av förslaget framgår att lagrådet utgår från att 24 § 6 mom. SIL har en mer generell innebörd än som framgår av dess lydelse enligt remissprotokollet. Lagrådet återkommer till denna fråga vid behandlingen av förslaget till ändring av SIL.

Beträffande *sjätte stycket* vill lagrådet ifrågasätta om inte den schablon för bestämmande av marknadsranta som föreskrivs i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL skulle kunna tillämpas också när lånet lämnas av ett fåmansföretag till dess företagsledare.

Bestämmelsen i *åttonde stycket* om förbjudna penninglån är, såvitt gäller lån från aktiebolag, inte begränsad till fåmansföretagsfallen. Av systematiska skäl och för att eliminera varje risk för misstolkning bör bestämmelsen enligt lagrådets mening brytas ut till en egen anvisningspunkt.

Enligt remissprotokollet skall de belopp som enligt stoppreglerna beskattas som intäkt av tjänst inte ge rätt till schablonavdrag eller grundavdrag och inte heller beläggas med socialavgifter eller löneskatt. När det gäller grundavdrag är frågan uttryckligen reglerad i 48 § 2 mom. För att det avsedda resultatet skall uppnås beträffande schablonavdraget och socialavgifterna synes ett förtydligande av bl.a. 11 kap 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring erforderligt (jfr motsvarande anmärkning beträffande 3 § 12 mom. SIL).

### **Punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL**

Enligt 33 § 1 mom. får från intäkt av tjänst avdrag göras för bl.a. ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten, om resan varit förenad med övernattning.

Punkt 3 av anvisningarna till paragrafen innehåller regler om beräkningen av avdraget för sådana kostnader. Huvudprincipen är att endast de merkostnader som uppstår vid tjänsteresor skall vara avdragsgilla. För kostnadsökning för måltider och småutgifter medges endast ett på visst sätt beräknat lägre avdrag, om inte den skattskyldige visat att kostnadsökningen är större än avdrag som beräknas på det angivna sättet.

Anvisningspunkten innehåller tio stycken med olika bestämmelser. Vilka av dessa bestämmelser som äger allmän giltighet och därför skall tillämpas såväl i fråga om resor inom riket som vid utlandsförrättningar, framgår inte alltid klart av lagtexten. I den allmänna motiveringen sägs att nuvarande principer för beräkningen av ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utom riket skall behållas i stort sett oförändrade och att de belopp som avses gälla skall fastställas av regeringen eller av myndighet som regeringen bestämmer. Om det remitterade förslaget har denna innebörd bör bestämmelserna i det nionde stycket om kostnadsökning under förrättning på utrikes ort tas upp i en särskild punkt eller i vart fall som ett nytt sista stycke i punkt 3.

I remissprotokollet (specialmotiveringen) anges att ordet ”tjänst” i de nu-



varande reglerna i denna anvisningspunkt genomgående bytts ut mot det mer allfäckande uttrycket "arbete".

Enligt sjätte stycket i förslaget skall utredningen, om den skattskyldige vill visa att kostnadsökningen i "ett och samma arbete" varit större än avdrag som beräknats på angivet sätt, avse hans samtliga förrättningar i nämnda "arbete" under beskattningsåret. Motsvarande bestämmelse i andra stycket i anvisningspunkten i dess nu gällande lydelse avser kostnadsökningen i "en och samma tjänst".

För att inte uttrycket "i ett och samma arbete" skall föranleda missförstånd angående den föreslagna bestämmelsens innebörd föreslår lagrådet att uttrycket "i en och samma anställning" används i stället.

### **Punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL**

Denna punkt innehåller regler om avdrag för ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälliga anställningar och vid dubbel bosättning. För sådana kostnader medges avdrag under längst vissa angivna tider. Om avdrag medgetts under en inledande tremånadersperiod enligt bestämmelserna i anvisningarna i punkt 3, bör enligt motiven tidsgränsen räknas från vistelsens början. Det föreslagna femte stycket i punkt 3 a bör i enlighet härmed ges följande lydelse:

"Avdrag enligt första stycket medges under längst två år och i övrigt under längst tre år för gifta eller samboende par och under längst ett år för ensamstående skattskyldiga. I den angivna tiden skall inräknas tid under vilken avdrag för samma förrättning medgetts enligt punkt 3. Avdrag medges dock för längre tid än som sagts nu, om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det."

### **Punkt 3 av anvisningarna till 42 § KL**

I den exemplifiering av olika tjänsteförmåner som finns intagen i punkt 3 av anvisningarna till 32 § upptas bl.a. värdet av fri kost. Det anges vidare att förmån skall föreligga även när fri kost tillhandahålls endast vid enstaka tillfällen. Av uttalande i remissprotokollet framgår att med fri kost vid enstaka tillfällen åsyftas i första hand representation som en anställd kan utöva. Det anges vidare att värdet av kostförmån vid enstaka tillfällen, som exempelvis i samband med representation, skall beräknas enligt samma grunder som vid daglig fri kost.

Punkt 3 av anvisningarna till 42 § innehåller regler för värdering av kostförmån. Enligt den föreslagna lydelsen skall förmånsvärdet vid fri kost som består av ett mål om dagen vara lika med det genomsnittliga priset i landet för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Det framgår däremot inte klart av den föreslagna lydelsen att samma beräkningsgrund skall tillämpas även vid fri kost vid enstaka tillfällen.

Av remissprotokollet framgår vidare att om arbetsgivaren subventionerar de anställdas måltider och priset för måltiderna härigenom blir lägre än genomsnittspriset i landet de anställda skall beskattas för mellanskillnaden. Det framhålls emellertid vidare att om en personalrestaurang, som inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren, genom exempelvis stordriftför-

delar kan ta ut ett pris som understiger det genomsnittliga priset någon beskattning inte bör ske av de anställda. Lagrådet vill framhålla att kontrollmöjligheterna i ett system med beskattning av förmån av subventionerad kost är praktiskt taget obefintliga. Om det i lagrådsremissen framlagda förslaget ändå läggs till grund för lagstiftning bör enligt lagrådets mening det förhållandet att förmån av delvis subventionerad kost skall beskattas komma till uttryck i anvisningspunkten.

Mot bakgrund av det anförda förordar lagrådet att anvisningspunkten ges följande lydelse:

”Förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med 250 procent av nämnda genomsnittspris.

Motsvarande gäller för kostförmån vid enstaka tillfälle.

Bidrar arbetsgivaren till kostnaderna för anställds måltid och kommer härigenom den anställdes kostnad för måltiden att understiga genomsnittspriset skall skillnaden tas upp som förmån av delvis fri måltid.”

#### **48 § 2 och 3 mom. KL med anvisningar**

I dessa lagrum regleras dels det vanliga kommunala grundavdraget, som i sin föreslagna utformning normalt är differentierat med hänsyn till den taxerade inkomsten, dels det särskilda kommunala grundavdrag som är avsett att ersätta det extra avdraget för folkpensionärer.

Bestämmelser om beräkning av det särskilda grundavdraget har tagits in i den nya punkten 1 av anvisningarna till 48 §. I anvisningspunktens andra stycke anges hur det maximala avdragsbeloppet skall bestämmas för olika kategorier av skattskyldiga. Därvid skiljs i princip mellan skattskyldiga, som uppbär folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension, och övriga skattskyldiga. Utgångspunkten för avdragsberäkningen är för den förra kategorin 1,325 basbelopp och för den senare 1,5 basbelopp. Vidare görs en begränsning som innebär att det särskilda grundavdraget inte får överstiga uppburen folkpension samt pensionstillskott enligt 2 § lagen (1969:205) om pensionstillskott eller – i fråga om förtidspensionärer – hälften av pensionstillskott enligt 2 a § samma lag. Enligt vad som upplysts är avsikten att tillägget för pensionstillskott skall motsvara faktiskt uppburet tillskott. Detta bör framgå tydligare av lagtexten. Avsikten är vidare att regeln om tilläggspension i anvisningspunktens första stycke skall vara tillämplig vid avdragsberäkningen. Detta bör klargöras genom en justering av första stycket.

I det föreslagna tredje stycket av anvisningspunkten ges föreskrifter om avtrappning av det särskilda grundavdraget. Vid angivande av den inkomstnivå där avtrappningen skall börja görs skillnad mellan ”ensamstående”, för vilka nivån är 1,5 basbelopp, och ”gifta skattskyldiga” för vilka nivån är 1,325 basbelopp. Kategoriindelningen är således inte densamma som i de nyss berörda bestämmelserna om utgångspunkten för avdragsberäkningen. En konsekvens av den skilda indelningen är att en gift skattskyldig vars make inte uppbär folkpension får beräkna särskilt grundavdrag med utgångspunkt i 1,5 basbelopp men träffas av avtrappning redan vid en nivå av 1,325 basbe-

lopp. Ett sådant resultat synes inte vara äsyftat. Avsikten lär vara att avtrappningen skall börja vid den nivå – 1,325 resp. 1,5 basbelopp som i det enskilda fallet motsvarar utgångspunkten för avdragsberäkningen. Texten i det föreslagna tredje stycket bör ändras i enlighet härmed. Motsvarande ändring bör göras i fjärde stycket. I det nedan redovisade författningsförslaget görs några ytterligare, rent redaktionella ändringar i anvisningspunkten.

Det hittills sagda har avsett beräkningen av det särskilda grundavdraget. Förslaget att ersätta det extra avdraget för folkpensionärer med ett särskilt grundavdrag aktualiserar också en annan fråga, nämligen vilken betydelse den skattskyldiges bosättning i Sverige skall ha för avdragsrätten. Av den föreslagna utformningen av 48 § 2 och 3 mom. följer att kommunalt grundavdrag, därunder inbegripet det särskilda grundavdraget, inte i något fall skall medges skattskyldiga som hela beskattningsåret varit bosatta utomlands. När det gäller folkpensionärer som in- eller utflyttat under beskattningsåret har avsikten enligt vad som uppgetts varit att särskilt grundavdrag – till skillnad mot det vanliga grundavdraget – skall medges i samma utsträckning som vid bosättning hela året. Lagtexten bör förtydligas i detta hänseende. Efter som särskilt grundavdrag således skall medges enligt samma regler oavsett om bosättningen i Sverige varat hela eller del av beskattningsåret är det lämpligt att huvudregeln om särskilt grundavdrag bryts ut till ett nytt fjärde moment.

Enligt det remitterade förslaget skall de nuvarande punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 49 § i oförändrat skick utgöra punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 48 §. Bestämmelserna reglerar rätten till grundavdrag i de fall då den skattskyldige avlidit under beskattningsåret. Även dessa bestämmelser bör förtydligas så att rätten till särskilt grundavdrag inte oriktigt begränsas i de avsedda fallen.

På grund av det anförda föreslår lagrådet dels att fjärde stycket i 48 § 2 mom. utgår och att hänvisningen i 3 mom. ändras till att avse 2 mom. tredje – sjätte styckena, dels att det nya fjärde momentet samt punkterna 1, 3 och 4 av anvisningarna till 48 § ges följande lydelse:

#### **48 § 4 mom.**

”Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret och vars inkomst till inte obetydlig del har utgjorts av folkpension, har rätt att i stället för kommunalt grundavdrag enligt 2 eller 3 mom. få särskilt kommunalt grundavdrag enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna.”

#### **Punkt 1 av anvisningarna till 48 §**

”Vid tillämpningen av 48 § 4 mom. och denna anvisningspunkt iakttas följande. Som folkpension — av pensionstillskott.

För gift skattskyldig, som uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension, uppgår det särskilda grundavdraget till 1,325 basbelopp. För övriga skattskyldiga uppgår avdraget till 1,5 basbelopp. För gift skattskyldig, som under viss del av beskattningsåret uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension och under återstoden av året uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make saknar folkpension, uppgår avdraget till 1,5 basbelopp.

Det särskilda grundavdraget får dock inte överstiga uppburen folkpension och pensionstillskott som uppburits enligt 2 § lagen (1969:205) om pensions- tillskott. För den som uppburit folkpension i form av förtidspension gäller att det särskilda grundavdraget inte får överstiga uppburen folkpension och hälften av pensionstillskott som uppburits enligt 2 a § nämnda lag.

Det särskilda grundavdraget reduceras med 65 procent av den del av upp- buren pension som överstiger det för den skattskyldige enligt andra stycket gällande avdragsbeloppet. Pension som utgår på grund av annan pensions- försäkring än tjänstepensionsförsäkring reducerar dock inte det särskilda grundavdraget.

För den som vid utgången av året före beskattningsåret inte uppbär folk- pension reduceras det särskilda grundavdraget i stället med 65 procent av den del av taxerad inkomst som överstiger det för den skattskyldige enligt andra stycket gällande avdragsbeloppet.

Oavsett vad som i det föregående sagts om reduktion föreligger alltid rätt till särskilt grundavdrag med så stort belopp som den skattskyldige skulle ha fått i grundavdrag enligt 48 § 2 eller 3 mom. om dessa bestämmelser i stället hade tillämpats.”

#### **Punkt 3 av anvisningarna till 48 §**

”Dödsboet efter den som vid sitt frånfalle var bosatt här i riket har på grund av bestämmelsen i 53 § 3 mom. första stycket rätt till kommunalt grundav- drag för det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffat, med belopp som skulle ha medgetts den avlidne om denne fortfarande hade levat. Var den avlidne inte bosatt här i riket under hela tiden mellan beskattningsårets ingång och dödsfallet, skall, när 48 § 3 mom. tillämpas, grundavdrag medges dels för den tid han var bosatt här, dels för tiden mellan dödsfallet och be- skattningsårets utgång samt för den sammanlagda tiden beräknas enligt be- stämmelserna i nämnda moment.

Avdrag enligt första stycket medges utan hänsyn till att dödsboet skiftats före utgången av det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffat.”

#### **Punkt 4 av anvisningarna till 48 §**

”Dödsboet efter den som vid sitt frånfalle inte var bosatt här i riket kan på grund av bestämmelsen i 53 § 3 mom. första stycket ha rätt till kommunalt grundavdrag för det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffade, om den avlidne under någon del av det året var bosatt här.”

#### **50 § 1 – 3 mom. KL**

I dessa lagrum anges hur beskattningsbar inkomst skall bestämmas. Lagrå- det föreslår att de tre momenten ersätts av en gemensam bestämmelse med följande lydelse:

”Den taxerade inkomsten minskad – i förekommande fall – med kommunalt grundavdrag utgör beskattningsbar inkomst.”

#### **Övergångsbestämmelser KL**

Enligt den nu gällande lydelsen av punkt 4 av anvisningarna till 41 § får intäk- ter och utgifter vid tillämpning av den s.k. kontantprincipen hänföras till det beskattningsår som de belöper på även om de uppbärs respektive betalas ut en kortare tid före eller efter årsskiftet. Enligt den föreslagna lagstiftningen

har det gjorts obligatoriskt att redovisa s.k. årsskiftesbetalningar för det beskattningsår till vilket de hänför sig. Denna justering av reglerna om rätt beskattningsår nödvändiggör övergångsbestämmelser beträffande intäkter och utgifter vid årsskiftet 1990-1991. Lagrådet föreslår att dessa övergångsbestämmelser tas upp i en särskild punkt och ges följande lydelse:

”Äldre bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 41 § tillämpas vid 1992 års taxering i fråga om intäkter som uppburits och utgifter som erlagts i anslutning till årsskiftet 1990/91.”

Lagrådet har tidigare i yttrandet över 5 § KL föreslagit en ändrad lydelse av punkt 11 i de föreslagna övergångsbestämmelserna till KL.

## Lagen om ändring i lagen om statlig inkomstskatt

### 2 § 4 mom. SIL

Detta moment innehåller f.n. som ett sista stycke en bestämmelse som reglerar de fall då en tillgång, som faller under realisationsvinstreglerna, delas ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen. I remissprotokollet föreslås att bestämmelsen upphävs. Enligt lagrådets bedömning finns det emellertid också i det nya systemet behov av en sådan bestämmelse för de fall då utdelning sker till en mottagare som inte är skattskyldig för utdelningen och denna inte utlöser uttagsbeskattning.

### 2 § 6 mom. SIL

Det remitterade förslaget innehåller i 2 § 6 mom. bestämmelser av innebörd att som ett livförsäkringsföretags nettointäkt av försäkringsrörelsen skall anses nettointäkten av företagets kapital- och fastighetsförvaltning med undantag för dels den del av intäkten som belöper på pensionsförsäkringar (P-försäkringar), som företaget meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt ett inländskt försäkringsföretag, dels vissa avgångsbidragsförsäkringar. För den del av nettointäkten av företagets kapital- och fastighetsförvaltning, som avser nämnda P-försäkringar, föreslås beskattning enligt regler som finns intagna i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Även nuvarande regler i SIL innebär att som intäkt av ett inländskt livförsäkringsföretags försäkringsrörelse tas upp nettointäkten av företagets kapital- och fastighetsförvaltning med de undantag som angetts ovan. Utformningen av de bestämmelserna skiljer sig emellertid väsentligt från det remitterade förslaget. Sålunda innehåller de nuvarande reglerna mycket specificerade bestämmelser om såväl hur bruttointäkten skall beräknas som vilka avdrag som får göras. Vissa schablonmässiga avdrag är därvid avsedda att täcka andra omkostnader än utgiftsräntor och nedskrivningar. Det anges vidare bl.a. hur ränta skall beräknas vid återförsäkring i utländskt bolag om företaget inte behåller premiereserven och hur ränta på återbäringsmedel som tillkommer försäkringstagare skall behandlas.

Förslaget innebär att den del av livförsäkringsföretagets kapital- och fastighetsförvaltning, för vilken skall erläggas statlig inkomstskatt, beräknas enligt reglerna för näringsverksamhet. En motsvarande bestämmelse finns i

4 § i förslaget till lag om avkastningsskatt på pensionsmedel beträffande beräkningen av nettointäkten av kapital- och fastighetsförvaltning som belöper på P-försäkringar, som företaget meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt annat inländskt försäkringsföretag. Detta torde innebära att från företagets totala bruttointäkt av kapital- och fastighetsförvaltning skall dras av kostnader för personal samt för reparation, underhåll, värdeminskning, nedskrivning, ränteutgifter m.m. hänförliga till förvaltningen enligt reglerna i KL. Nettobeloppet skall därefter fördelas på vad som kan anses belöpa på P-försäkringar meddelade direkt eller meddelade i återförsäkring åt annat inländskt företag, vilken del av nettointäkten skall beskattas enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, på avgångsbidragsförsäkringar, vilken del inte skall beskattas, och på övrig del, vilken del skall beskattas enligt lagen om statlig inkomstskatt.

Lagrådet vill framhålla att det vid tillämpningen torde kunna uppkomma stora problem, speciellt beträffande kostnadsdelen, då ett försäkringsföretag ofta torde använda samma personal, samma lokaler och även samma maskinpark exempelvis dataanläggningar – i det aktiva försäkringsarbetet som i kapital- och fastighetsförvaltningen. Det saknas i lagförslaget föreskrifter om hur den kostnadsdel som kan avse kapital- och fastighetsförvaltningen skall beräknas. Enligt lagrådets mening erfordras ett förtydligande för att belysa dessa frågor. Vidare fordras att lagtextförslaget kompletteras med regler dels för beräkningen av nettointäkten av den skattepliktiga delen av ett företags kapital- och fastighetsförvaltning, dels för beräkningen av hur stor del av denna nettointäkt som skall hänföras till beskattningsunderlaget för bestämmande av statlig inkomstskatt resp. avkastningsskatt på pensionsmedel.

Den föreslagna ändrade lydelsen av 2 § 6 mom. SIL innebär vidare att inländskt skadeförsäkringsföretags avdragsrätt för bl.a. avsättning till regleringsfond för trafikförsäkring och för ökning av utjämningsfond slopas. Enligt lagtextförslaget skall minskning av regleringsfonder eller utjämningsfonderna alltjämt utgöra skattepliktig intäkt. Det är helt naturligt att beskattning skall ske när minskning sker av en fond om avsättningar skett med obeskattade medel. I den mån det fortfarande kommer att finnas föreskrifter om avsättning bl.a. till regleringsfonder får bestämmelserna om beskattning vid fondminskning närmast karaktär av övergångsbestämmelse. Alternativt kan föreskrivas i lagtexten att beskattningen skall avse endast fondavsättning för vilken avdrag medgivits senast vid 1991 års taxering. Det bör vidare stadgas att först insatta medel tas ut först.

## **2 § 13 mom. SIL**

I första stycket av detta moment föreskrivs att avdrag inte får göras för ett fämansföretags kostnader för sådana förmåner som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Räckvidden av detta förbud är oklar. I den nämnda anvisningspunkten anges ett antal transaktioner som skall föranleda att ett visst belopp beskattas hos företagsledare eller delägare (eller närstående till dem) som intäkt av tjänst. Avsikten torde inte vara att avdrag alltid skall vägras för hela kostnaden för det belopp som beskattas hos företagsledaren

eller delägaren. En närmare till hands liggande tolkning är att förbudet är begränsat till kostnaden för det som för mottagaren är en "förmån" i ekonomisk mening. Även med denna utgångspunkt kvarstår flera oklarheter, vilket kan belysas med några exempel:

1. När företaget anskaffar lös egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens privata bruk, skall denne beskattas för ett belopp som motsvarar hela anskaffningskostnaden (första stycket i anvisningspunkten). Det är inte givet att värdet av den "förmån" som bereds företagsledaren motsvarar hela detta belopp. I dag föreskrivs uttryckligen att företaget inte får något avdrag på grund av anskaffningen (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL). Skall avdragsförbudet ha samma omfattning i fortsättningen, bör detta komma till klart uttryck i lagtexten.

2. Säljer en delägare lös egendom till företaget och är egendomen inte till nytta för företagets verksamhet, skall delägaren i regel ta upp hela vederlaget som intäkt av tjänst (andra stycket tredje meningen i anvisningspunkten i dess lydelse enligt lagrådets förslag). Värdet av säljarens "förmån" synes normalt inte överstiga det belopp som han erhåller utöver marknadsvärdet. Avsikten torde dock vara att avdrag helt skall vägras för företagets anskaffningskostnad. Detta kan möjligen anses följa av allmänna principer för behandling av företagsfrämmande egendom men borde ändå uttryckligen anges.

3. När företagsledaren upplåter lokaler till företaget skall hela hyresersättningen beskattas som intäkt av näringsverksamhet eller tjänst (femte stycket i anvisningspunkten). En konsekvens av avdragsförbudet skulle bli att företaget inte får avdrag för eventuell överhyra. I remissprotokollet görs emellertid ett uttalande som tyder på att avsikten är att överhyran skall få dras av som lön. I samband med att företagets avdragsrätt behandlas sägs nämligen att överhyran skall "beskattas om vanliga tjänsteinkomster".

4. Har företaget lämnat företagsledaren ett lån som inte omfattas av aktiebolagslagens låneförbud (och därmed inte heller av åttonde stycket i anvisningspunkten i dess lydelse enligt det remitterade förslaget) skall en nedskrivning av lånet medföra att företagsledaren beskattas för det nedskrivna beloppet (sjunde stycket). Enligt vanliga regler torde företaget under vissa förutsättningar kunna få avdrag för nedskrivningen. Ett sådant avdrag förhindras inte av ett avdragsförbud som omfattar endast värdet av utgivna "förmåner" (en nedskrivning utgör inte i sig en ekonomisk förmån för företagsledaren). Är avsikten att avdrag skall vägras, bör detta utsägas i lagtexten.

Redan av de nu lämnade exemplen framgår att avdragsförbudet i 2 § 13 mom. enligt lagrådets mening behöver preciseras i flera hänseenden.

### **3 § 2 mom. SII.**

Enligt det föreslagna momentets första stycke får avdrag från intäkt av kapital göras för bl.a. ränteutgifter och vissa realisationsförluster. Andra stycket innehåller vissa begränsningar beträffande avdrag för realisationsförluster och i tredje stycket anges vissa begränsningar i rätten till avdrag för ränteutgifter.

Enligt lagrådets mening bör av bl.a. dispositionsskäl andra och tredje styckena byta plats. Vidare bör det stycke som avser ränteutgiftsbegränsningen ges en något enklare utformning. I båda styckena bör vidare paragrafhänvisningarna kompletteras med angivande av åsyftade moment. Mot

bakgrund härav förordar lagrådet att andra och tredje styckena ges följande utformning:

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 3

”Om ränteutgifterna överstiger ränteintäkterna med mer än 100 000 kronor eller – om den skattskyldige inte fyllt 18 år – 10 000 kronor medges dock avdrag med endast 70 procent av det överskjutande beloppet om inte annat framgår av 4 mom. andra stycket eller 12 mom. första stycket. Till ränteintäkter hänförs därvid inte löpande avkastning på tillgångar som avses i 27 § 1 mom.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten i den mån inte annat anges i 27 § 6 mom. eller 29 § 2 mom”.

Om denna ändring av ordningen mellan styckena genomförs skall hänvisningarna i 3 § 4 mom. andra stycket och 12 mom. första stycket samt 27 § 6 mom. första stycket justeras.

### **3 § 3 mom. SIL**

I *andra stycket* anges att vissa hyresintäkter m m skall tas upp som intäkt av kapital. Enligt lagrådets mening bör det tydligare anges att fråga är om intäkter som härrör från upplåtelser av privatbostadsfastigheter och privatbostäder samt försäljningar från sådana fastigheter. I sista meningen sägs att bestämmelserna ”i tillämpliga delar” gäller också ”motsvarande intäkter av bostadslägenheter som innehas med hyresrätt”. Denna skrivning kan förenklas eftersom det beträffande dessa lägenheter knappast kan bli fråga om andra intäkter än hyresintäkter. I övrigt noterar lagrådet att bestämmelsen om andrahandsuthyrning av bostadslägenheter inte är begränsad till de fall då uthyrningen avser upplåtarens egen bostad utan omfattar samtliga upplåtelser av detta slag som inte är hänförliga till näringsverksamhet.

*Tredje stycket* innehåller bestämmelser om avdrag från de hyresintäkter m m som avses i andra stycket. Avsikten är enligt remissprotokollet att avdraget skall ha funktionen av ett bottenavdrag och att det samtidigt skall utgöra ett maximibelopp som inte får överskridas ens om de faktiska kostnaderna varit högre. Vidare synes avsikten vara att krontalsavdraget men inte något avdrag därutöver kommer i fråga när intäkterna härrör uteslutande från försäljning av alster m m. I de nu berörda hänseendena bör bestämmelserna förtydligas.

I tredje stycket har gjorts ett undantag för uthyrning till egen eller närståendes arbetsgivare. Lagrådet utgår från att avdrag i dessa fall skall kunna medges för merkostnader i samma utsträckning som när en företagsledare i ett fåmansföretag hyr ut en lokal till företaget. Detta bör uttryckligen anges. Av systematiska skäl bör undantagsregeln föras över till fjärde stycket, som innehåller en motsvarande undantagsregel beträffande uthyrning av en lokal till ett fåmansföretag.

Med hänvisning till det nu sagda föreslår lagrådet att andra – fjärde styckena ges följande lydelse:

”Intäkt av upplåtelse av privatbostadsfastighet och av privatbostad samt av avyttring av alster eller naturtillgångar från sådan fastighet skall tas upp som intäkt av kapital. Detsamma gäller intäkt av uthyrning av bostadslägenhet som innehas med hyresrätt.



Från intäkt som avses i andra stycket medges avdrag med 4 000 kronor för varje fastighet, bostad eller lägenhet. Vid upplåtelse medges härutöver avdrag med belopp, som i fråga om småhus som innehas med äganderätt uppgår till 20 procent av hyresintäkten och i övriga fall motsvarar den del av upplåtarens hyra eller avgift som belöper på det som uthyrts. Vid beräkning av avdragsgill avgift bortses från sådana inbetalningar till föreningen eller bolaget som är att anse som kapitaltillskott och beaktas övriga inbetalningar endast till den del de överstiger utdelning som skett på annat sätt än i förhållande till innehavda andelar i föreningen eller aktier i bolaget. Avdrag medges inte med högre belopp än som följer av detta stycke även om de faktiska kostnaderna varit högre. Avdraget får inte överstiga intäkten i fråga.

Vad som sägs i detta moment gäller inte när intäkten enligt punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall beskattas som intäkt av tjänst. Bestämmelserna i tredje stycket tillämpas inte heller i andra fall, när upplåtelse skett till den skattskyldiges eller honom närståendes arbetsgivare. I dessa fall medges skäligt avdrag för kostnad som den skattskyldige fått vidkännas på grund av upplåtelsen."

Inledningen av sjätte stycket måste formuleras om så att det framgår att bestämmelserna avser de fall då ett hus eller en lägenhet, som under året före beskattningsåret ingick i näringsverksamhet, under beskattningsåret övergått till att bli privatbostad. Bestämmelserna syftar till att lösa vissa problem som uppkommer på grund av att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och inkomst av kapital enligt kontantprincipen. Lagrådet vill framhålla att bestämmelserna för sin tillämplighet synes förutsätta att redovisningen i näringsverksamheten upphört vid ingången av beskattningsåret. Har bostaden brutits ut ur en näringsverksamhet som i övrigt fortsätter även under beskattningsåret, torde föregående års utgående fordran eller skuld återkomma som ingående post i näringsverksamhetens räkenskaper för beskattningsåret. I så fall synes grunden för att tillämpa sjätte stycket bortfalla. Lagrådet vill slutligen framhålla att de remitterade lagförslagen saknar bestämmelser som reglerar de frågor av liknande slag som uppkommer vid en övergång i motsatt riktning, d.v.s. när en privatbostad övergår till att bli tillgång i näringsverksamhet. En sådan reglering behövs (jfr nuvarande bestämmelser i punkt 10 första stycket av anvisningarna till 24 § och punkt 9 första stycket av anvisningarna till 25 § KL).

### **3 § 6 mom. SIL**

Momentets andra stycke innehåller bestämmelser om hur ersättning för upplupen men inte förfallen ränta – s.k. räntekompensation – skall behandlas vid förvärv av ett skuldebrev. Det framgår av specialmotiveringen att avsikten är att enhetliga regler skall gälla för fordringar och aktier. Räntekompensationen skall i enlighet därmed anses utgöra ett vederlag och en anskaffningsutgift för fordringen och alltså beaktas vid beräkningen av realisationsvinst. Det angivna stycket i momentet har mellertid utformats med beaktande endast av köparens situation. Enligt lagrådets mening kan stycket förslagsvis ges följande utformning:

"Räntekompensation för upplupen men inte förfallen ränta som utgår vid överlåtelse av en fordran, behandlas inte som ränteintäkt eller ränteutgift

utan medräknas i vederlaget och anskaffningsvärdet för fordringen vid beräkning av realisationsvinst.”

Enligt gällande regler i punkt 2 av anvisningarna till 39 § KL behandlas räntekompensation som en ränta. Avdrag för räntekompensationen medges emellertid först för det beskattningsår under vilket räntan enligt skuldebrevet förfaller till betalning. Den som under år 1990 erlagt räntekompensation och således kunnat räkna med ett avdrag bör enligt lagrådets mening vara bibehållen sin rätt till detta avdrag även om räntan inte förfaller förrän under år 1991. Vidare skall självfallet sådan räntekompensation, som föranlett avdrag med stöd av gällande regler, inte räknas in i anskaffningsvärdet vid tillämpning av de föreslagna reglerna. Vad här sagts bör regleras i övergångsbestämmelserna, som kan kompletteras med en punkt av förslagsvis följande lydelse:

”Har förvärvare av ett skuldebrev före utgången av år 1990 lämnat överlåtarens kompensation för upplupen men inte förfallen ränta tillämpas vid 1992 års taxering bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 39 § kommunal-skattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990.

Har förvärvare medgetts avdrag för räntekompensation enligt nämnda anvisningspunkt skall kompensationen inte inräknas i anskaffningsvärdet vid beräkning av realisationsvinst när skuldebrevet avyttras.”

### 3 § 12 mom.

Lagrådet föreslår att *första stycket*, som ger ägare av fåmansföretag ett vidgat utrymme för ränteavdrag, av systematiska skäl flyttas till 3 § 2 mom.

Andra – sjätte styckena innehåller föreskrifter om hur utdelning och realisationsvinst på aktier i fåmansföretag skall fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

Enligt *andra* stycket skall det högsta belopp som får tas upp som kapitalintäkt bestämmas med utgångspunkt i ”den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga aktieägartillskott”. I remissprotokollet förutsätts att anskaffningskostnaden för aktier som erhållits genom ett benefikt förvärv skall bestämmas enligt den regel som finns i andra meningen av 24 § 1 mom. tredje stycket, dvs. tas upp till det belopp som den tidigare ägaren skulle ha fått dra av om han hade avyttrat aktierna på överlåtelsedagen. Det är önskvärt att detta klargörs genom en uttrycklig hänvisning till nämnda lagrum. Lagrådet vill i sammanhanget understryka att en tillämpning av regeln medför att ett ovillkorligt aktieägartillskott som lämnats av den tidigare ägaren kommer att beaktas – såsom en del av dennes omkostnadsbelopp för aktierna – vid bestämmande av förvärvarens anskaffningskostnad.

I *tredje* stycket finns bestämmelser om ”sparad utdelning”. Det anges att ett belopp motsvarande kvarstående sparad utdelning skall läggas till anskaffningskostnaden vid beräkningen enligt *andra* stycket. Av uttalanden i remissprotokollet framgår att en ”årlig” uppräknings skall ske, vilket synes innebära att ”ränta på ränta” skall tillgodoräknas den skattskyldige. Lagrådet anser att det sagda bör komma till tydligare uttryck i lagtexten.

Bestämmelserna i *andra* – femte styckena förutsätter att fåmansföretaget

är ett aktiebolag. Enligt sjätte stycket skall med aktier likställas vissa andra av "företaget" utgivna finansiella instrument. Stycket bör kompletteras så att det framgår att bestämmelserna täcker också de undantagsfall då företaget inte är ett aktiebolag utan en ekonomisk förening. Vidare bör stycket på grund av sin övergripande syftning placeras sist i momentet.

I *sjunde* styckets första mening anges grundförutsättningen för att fördelningsreglerna i andra – femte styckena skall bli tillämpliga. Det sägs att reglerna skall tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående person varit verksam i företaget i betydande omfattning under de senaste tio åren. Avsikten synes inte vara att kräva att verksamheten skall ha pågått hela tioårsperioden. Verksamhet under en del av denna period torde vara tillräcklig under förutsättning att rekvisitet "i betydande omfattning" är uppfyllt. Det nu sagda bör framgå av lagtexten. I sammanhanget vill lagrådet framhålla att tillämpningen av nämnda rekvisit kan befaras medföra avsevärda svårigheter i vissa fall, vilket belyses av de exempel som behandlas i specialmotiveringen.

Det bör också framhållas att utformningen av *sjunde* styckets första mening medför att bestämmelserna får ett mycket vidsträckt tillämpningsområde, inte minst på grund av omfattningen av närståendebegreppet. Ännu vidare blir tillämpningsområdet när bestämmelsen i andra meningen i samma stycke tas i beaktande. Enligt sin lydelse innebär nämligen denna bestämmelse att fördelningsreglerna skall tillämpas så snart den skattskyldige har en närstående som är eller under den senaste tioårsperioden har varit verksam i ett annat företag i branschen, även om detta andra företag är och alltid har varit fristående från det egna företaget. En så omfattande tillämpning synes dock inte vara avsedd. Uttalanden i specialmotiveringen tyder på att kontinuitet skall föreligga i den meningen att den som är verksam i det andra företaget tidigare skall ha varit verksam i den skattskyldiges eget företag. Av grunderna för bestämmelserna synes också följa att ej mer än tio år skall ha förflutit mellan den tidpunkt då verksamheten i den skattskyldiges företag upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades. Dessa begränsningar bör återspeglas i lagtexten.

Enligt *åttonde* stycket kan den skattskyldige, trots att fördelningsreglerna enligt grundförutsättningarna i *sjunde* stycket skall tillämpas, i vissa undantagsfall undgå en sådan tillämpning. Det som nyss sagts om risken för tillämpningssvårigheter gäller i än högre grad bestämmelserna i *åttonde* stycket. Rekvisitet "i betydande omfattning" och förbehållet om "särskilda skäl" i första meningen synes ge ett betydande utrymme för skönsmässiga bedömningar. En tillämpning av undantagsregeln i sista meningen förutsätter i princip att den skattskyldige klargör om, och i så fall till vilken del, företagets överskott behövs eller inte behövs för – såsom det uttrycks i remissprotokollet – "en företagsekonomiskt motiverad förmögenhetsbildning och för expansion av företaget". Det kan ifrågasättas om en bestämmelse som lägger en sådan börda på den enskilde kan komma att få någon betydelse i den praktiska tillämpningen. Till detta kan fogas att den valda formuleringen av beviskravet, nämligen att den skattskyldige "visar att vinsten .... uppenbarligen inte kan anses hänförlig till den skattskyldiges eller närståendes arbetsinsats", i sig bidrar till att skapa oklarhet. Enligt lagrådets mening

bör – i överensstämmelse med gängse terminologi – uppställas ett krav på att den skattskyldige visar att vinsten inte är hänförlig till arbetsinsatsen.

Nionde stycket innehåller bestämmelser enligt vilka en annan person än "den skattskyldige" i vissa fall skall beskattas för "intäkten". Med "den skattskyldige" torde avses den aktie- eller andelsägare som enligt vanliga regler skulle beskattas för utdelningen eller realisationsvinsten och med "intäkten" den del av utdelningen eller vinsten som på grund av fördelningsreglerna i andra – femte styckena skall tas upp som intäkt av tjänst. Lagrådet finner att bestämmelserna ger anledning till vissa erinringar såväl i fråga om den föreslagna rättsföljden som beträffande avgränsningen av den personkrets som berörs.

Den föreslagna rättsföljden är att en annan än "den skattskyldige" skall beskattas. Redan nu gällande fåmansföretagsregler leder inte sällan till att en företagsledare eller en delägare beskattas för värdet av en förmån som tillfaller en närstående. Enligt praxis gäller på motsvarande sätt bl.a. att en anställd under vissa förutsättningar kan bli beskattad för förmåner som arbetsgivaren lämnar till någon inom den anställdes närståendekrets. Gemensamt för dessa och liknande fall är att omständigheterna ansetts ge fog för betraktelsesättet att företagsledaren, delägaren respektive den anställde själv mottagit förmånen och därefter slussat den vidare. I de situationer som omfattas av det föreslagna nionde stycket torde en sådan "genomsyn" ofta inte vara lika motiverad. En beskattning hos annan än den verkliga inkomsttagaren väcker då betänkligheter från principiell synpunkt. Enligt lagrådets mening kan det med förslaget avsedda syftet lika väl uppnås genom föreskrifter som innebär att den verkliga inkomsttagaren blir beskattad men att dennes statliga inkomstskatt under angivna förutsättningar beräknas som om tjänsteintäkten hade legat på toppen av den närståendes beskattningsbara inkomst. Lagrådet förordar en sådan lösning.

Vad beträffar personkretsen har lagrådet följande synpunkter. För att en annan än "den skattskyldige" skall kunna beskattas fordras enligt det remitterade förslaget att denna andra person varit verksam i företaget i betydande omfattning under den senaste tioårsperioden. Detta krav innebär enligt remissprotokollet att personen skall ha varit verksam i en sådan omfattning "att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen". I praktiken torde det knappast kunna förekomma att detta krav är uppfyllt beträffande barn under 18 år. Det bör därför vara möjligt att – utan att ge avkall på syftet med de aktuella bestämmelserna – begränsa tillämpningen till de fall där personen i fråga är den skattskyldiges make eller – om den skattskyldige är under 18 år – förälder. Lagrådet förordar denna förenkling.

Mot den nu angivna bakgrunden föreslår lagrådet att 3 § 12 mom. – efter vissa ytterligare rent redaktionella ändringar av det remitterade förslaget – ges följande lydelse:

"Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid beskattningsårets ingång med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning). Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

Vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av realisationsvinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

Bestämmelserna i första – tredje styckena gäller även under de närmaste tio åren efter det att ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier.

Bestämmelserna i första – tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under någon del av den senaste tioårsperioden. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av den senaste tioårsperioden varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första – tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under den senaste tioårsperioden. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första – tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst tillämpas reglerna inte heller i den mån den skattskyldige visar att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet och tillgångar samt övriga omständigheter inte är hänförlig till den skattskyldiges eller någon honom närståendes arbetsinsats.

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

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

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom.”

Enligt remissprotokollet är avsikten att det belopp som på grund av 12 mom. skall tas upp som intäkt av tjänst inte skall grunda rätt till schablonavdrag eller grundavdrag och inte skall beläggas med socialavgifter eller löneskatt.

För att det avsedda resultatet skall uppnås beträffande schablonavdraget och socialavgifterna synes ett förtydligande av bl.a. 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring erforderligt (jfr motsvarande anmärkning beträffande punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL).

Det bör tilläggas att lagrådets förslag till ändring av 12 mom. bör föranleda en följdändring av sista stycket av punkt 6 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen (1928:370).

#### **8 § SIL**

Hänvisningen till 48 § KL måste omfatta även det av lagrådet föreslagna nya fjärde momentet i den paragrafen.

#### **9 § SIL**

I konsekvens med vad lagrådet föreslagit beträffande 50 § KL förordas att 9 § 1, 2 och 4 mom. ersätts av en gemensam text med följande lydelse:

”Den taxerade inkomsten minskad – i förekommande fall – med statligt grundavdrag utgör beskattningsbar inkomst.”

#### **24 § 1 mom. SIL**

I första stycket finns en föreskrift om att ”värdeöverföring från den avyttrade egendomen till andra tillgångar” skall beaktas vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Bestämmelsen tar sikte på de fall där den avyttrade egendomen före avyttringen har tömts på substans. Ett exempel är att tillgångarna i ett aktiebolag före en försäljning av aktierna tas ut i form av utdelning eller koncernbidrag. Som framhållits i remissprotokollet har regeringsrätten i ett par avgöranden funnit att nuvarande realisationsvinstregler inte tillåter att värdeöverföringar av detta slag beaktas. När det varit fråga om att i inkomstslaget rörelse medge avdrag för förlust på organisationsaktier o.d. har värdeöverföringarna däremot beaktats och föranlett minskning av avdraget.

Enligt den föreslagna lagtexten skall värdeöverföringar beaktas ”om inte annat anges”. Bortsett från en särbestämmelse om teckningsrätter innehåller de remitterade lagförslagen inte några undantagsregler. Av de uttalanden som gjorts i remissprotokollet framgår emellertid att det inte är tänkt att bestämmelsen om värdeöverföringar skall tillämpas i den utsträckning som skulle följa av dess lydelse. Avsikten är att träffa endast sådana värdeöverföringar ”som i sig inte har utlöst beskattning”. Som ett exempel på fall där bestämmelsen kan bli tillämplig nämns i remissprotokollet att tillgångar till underpris har förts över från ett bolag till ett annat som den skattskyldige äger. Lagrådet vill i detta sammanhang erinra om att en överlåtelse av tillgångar mellan två bolag som ägs av samma fysiska person eller personer i vissa fall ansetts kunna utlösa, förutom eventuell uttagsbeskattning hos det överlåtande bolaget, utdelningsbeskattning eller motsvarande hos ägarna. När så sker skall den föreslagna bestämmelsen således enligt remissprotokollet inte tillämpas. Där sägs vidare att bestämmelsen inte heller tar sikte ”på koncernbidrag för vinstmedel som upparbetats under det egna innehavet”. Det får antas att avsikten är att motsvarande undantag normalt skall göras

när vinstmedel som genererats under innehavet tas ut i form av löpande utdelning.

Avsikten har således varit att genom motivuttalanden relativt kraftigt begränsa tillämpningsområdet för den föreslagna lagregeln. En sådan lagstiftningsteknik är inte tillfredsställande. Om frågan om värdeöverföringar skall lagregleras, är det enligt lagrådets mening nödvändigt att låta huvudprinciperna för avgränsningen komma till uttryck i lagtexten. Det kan dock ifrågasättas om en lagreglering verkligen är påkallad. Mycket talar för att praxis, under de nya förutsättningar som skapas genom skattereformen, kommer att finna sig oförhindrad att tillämpa de principer som följts vid rörelsebeskattningen också vid realisationsvinstberäkningen. I sammanhanget kan noteras att vinstberäkningsreglerna i 24 – 30 §§ är avsedda att tillämpas inte endast i inkomstslaget kapital utan också vid beräkning av vinster och förluster som är hänförliga till inkomst av näringsverksamhet (2 § 1 mom. åttonde stycket i det remitterade förslaget).

Av det sagda framgår att lagrådet inte kan tillstyrka att en lagreglering av frågan om värdeöverföringar ges den utformning som föreslås i remissen.

I andra meningen av  *tredje stycket* anges att anskaffningsvärdet för sådana aktier, obligationer o.d. som erhållits genom ett benefikt förvärv skall motsvara det belopp som den tidigare ägaren skulle ha fått dra av om han hade avyttrat tillgången på överlåtelsedagen. Av uttalanden i specialmotiveringen framgår att det som åsyftas är ett avdrag beräknat enligt genomsnittsmetoden. Detta bör klargöras genom en komplettering av andra meningen, t.ex. enligt följande:

”Har den skattskyldige förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. eller 29 § 1 mom. genom ett sådant fång, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag, som överlåtaren med tillämpning av den i 27 § 2 mom. angivna genomsnittsmetoden skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen.”

#### **24 § 2 mom. SII.**

I *femte stycket* föreskrivs att ett utnyttjande av vissa finansiella instrument, t.ex. en teckningsrätt, en delrätt eller en köption, för förvärv av aktier eller annan egendom inte skall betraktas som en avyttring av det utnyttjade instrumentet. En bestämmelse om hur anskaffningsvärdet för den förvärvade egendomen skall beräknas finns i 27 § 4 mom. andra stycket. Bestämmelsen är enligt sin lydelse tillämplig endast på aktier o.d. men bör, enligt vad som upplysts vid föredragningen, omfatta även annan egendom som förvärvas på angivet sätt. Av detta skäl bör bestämmelsen föras över till det nu behandlade femte stycket i 24 § 2 mom. som kan ges följande lydelse:

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

#### 24 § 3 mom. SIL

I *första stycket* föreskrivs att avdrag för realisationsförlust medges först när avyttringen har medfört en definitiv förlust. Av systematiska skäl bör bestämmelsen föras bort från 3 mom. Lagrådet återkommer till kravet på definitiv förlust vid behandlingen av 4 mom.

*Andra stycket* tar sikte på bl.a. det fall då hyresrätten till en bostadslägenhet ingår i vederlaget för en såld villafastighet eller bostadsrätt. Regeringsrätten har i några avgöranden slagit fast att en sådan hyresrätt vid beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust inte skall åsättas något värde. Den åberopade grunden för detta var straff- och ogiltighetsreglerna i 12 kap. 65 § jordabalken. Förslaget i lagrådsremissen innebär att det ekonomiska värde som hyresrätten i realiteten ändå har för säljaren skall beaktas vid bedömningen av om realisationsförlust uppkommit. Lagrådet har i sak inte något att erinra mot förslaget, som får anses ge uttryck för den allmänna principen att avdrag inte skall medges för fiktiva förluster, men anser att följande lydelse tydligare än remissförslaget uttrycker vad saken gäller:

”Har den skattskyldige eller någon honom närstående på grund av avyttringen tillförsäkrats en rättighet eller förmån som – trots att den av särskilda skäl inte skall åsättas något värde vid beräkning av realisationsvinst ändå får antas ha ett värde för den skattskyldige eller den honom närstående, skall detta värde beaktas vid bedömningen av om realisationsförlust uppkommit.”

Till *tredje stycket* har överförts den bestämmelse som infördes i slutet av 1987 i syfte att förhindra avdrag för realisationsförluster som framkallas genom att fastigheter säljs för underpris till närstående. Enligt vad lagrådet erfarit har det förekommit ett antal fall där skattskyldiga försökt kringgå förbudet genom att sälja fastigheten till ett aktiebolag som ägs av den närstående (ofta ett minderårigt barn) i stället för direkt till den närstående. Mot denna bakgrund konstaterar lagrådet att bestämmelsen fått en avfattning som är snävare än som motiveras av dess syfte. Detta gäller oavsett om domstolarna i ett eller flera av de aktuella fallen skulle finna att förfarandet kan angripas med stöd av lagen (1980:865) mot skatteflykt. Lagrådet vill med anledning härav ifrågasätta om det inte borde övervägas att ge avdragsförbudet en utformning som ger ett mer generellt uttryck för principen att en realisationsförlust som uppkommer på grund av en avsiktlig underprissättning inte är avdragsgill (jfr det generella förbudet mot avdrag för gåvor i 20 § KL).

#### 24 § 4 mom. SIL

Detta moment innehåller bestämmelser som anger när skattskyldigheten för realisationsvinst respektive avdragsrätten för realisationsförlust inträder. Enligt första stycket gäller som allmän regel att tidpunkten för avyttringen är avgörande. Andra stycket behandlar det fall då köpeskillings storlek är beroende av framtida händelser. Beskattningstidpunkt m.m. vid options-, termins- och blankningsaffärer regleras i tredje – femte styckena.

Lagrrådet har nyss berört den bestämmelse i det remitterade förslaget som anger att avdrag för realisationsförlust medges först när avyttringen har medfört en definitiv förlust. En bestämmelse som reglerar denna fråga har



sin naturliga plats i 4 mom. Bestämmelsen synes i första hand ha betydelse för de fall som regleras i andra stycket (köpeskillings storlek är beroende av framtida händelser). Det framstår som oklart om bestämmelsen i övrigt fyller någon egentlig funktion i ett system som bygger på principen att någon realisationsvinstbeskattning inte skall aktualiseras förrän en avyttring äger rum (de i specialmotiveringen nämnda exemplen – förlust på grund av skada eller stöld är inte relevanta i ett sådant system). Lagrådet vill dock inte mot-sätta sig att bestämmelsen, genom att placeras i första stycket, ges en mer generell syftning. Det föreslås därför att *första stycket* ges följande lydelse:

”Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen. Avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv.”

Bestämmelserna i *tredje stycket* om beskattningen vid optionsaffärer bör kompletteras. Den redogörelse för beskattningskonsekvenserna för utfärdaren som lämnats i den allmänna motiveringen förutsätter att föreskrifterna i andra och tredje meningarna om behandlingen av premier, som erhållits för optioner med en löptid på högst ett år, tillämpas också vid optioner med längre löptid, när en försäljning på grund av optionen respektive en vidareförsäljning av egendom som förvärvats på grund av optionen skett samma år som skattskyldigheten för premien inträdde. Detta kan lämpligen klargöras genom att följande mening skjuts in före den avslutande definitionen:

”Det som nyss sagts om behandlingen av premien gäller även beträffande optioner med den längre löptiden, om försäljning på grund av optionen respektive avyttring av egendom som köpts på grund av optionen sker samma år som optionen utfärdats.”

#### **24 § 6 mom. SII.**

Lagrådet har berört denna bestämmelse redan i samband med att punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL behandlades. Det föreslagna regelsystemet synes – liksom nuvarande regler innebära att det som sägs i första och andra styckena har generell giltighet och således inte skall begränsas till fastigheter och bostadsrätter. Följande lydelse föreslås:

”Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget, skall vid vinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde. Av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) framgår att överskjutande del av vederlaget skall beskattas som intäkt av tjänst.

Vad som sägs i första stycket gäller inte när hela vederlaget enligt det där angivna lagrummet skall beskattas som intäkt av tjänst. I sådana fall skall avyttringen inte till någon del beaktas vid beräkning av överlåtarens inkomst av kapital.

Vid avyttring som avses i första stycket får omkostnadsbeloppet inte beräknas enligt 25 § 9 mom. eller 26 § 7 mom. Vad nu sagts gäller dock inte om den avyttrade egendomen helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagets näringsverksamhet.

Riksskatteverket får om synnerliga skäl föreligger medge undantag från bestämmelserna i tredje stycket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.”

Prop. 1989/90:110  
Bilaga 3

## 25 och 26 §§ SIL

Paragraferna innehåller bestämmelser om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet och bostadsrätt.

Enligt nuvarande regler beräknas realisationsvinsten vid avyttring av sådan egendom på grundval av bl.a. egendomens s.k. ingångsvärde. Detta utgörs enligt huvudregeln av inköpspriset. Gällande rätt innehåller vissa alternativregler för att beräkna ingångsvärdet vid långa innehav. Dessa regler tar sikte på fall då den verkliga anskaffningskostnaden är osäker eller okänd. Beträffande fastighet som förvärvats före 1952 och fastighet som vid försäljningstillfället innehafts mer än 20 år samt i fråga om bostadsrätt som har förvärvats före 1974 gäller sådana alternativregler vid beräkning av anskaffningsvärdet.

I det remitterade förslaget till realisationsvinstbeskattning är grundregeln att den skattepliktiga vinsten beräknas som skillnaden mellan en framräknad försäljningsintäkt och det s.k. omkostnadsbeloppet, beräknat på visst sätt. I fråga om s.k. privatbostäder begränsas skatteuttaget genom schablonregler, varigenom omkostnadsbeloppet får beräknas som 70 % av försäljningsintäkten för permanentbostäder och som 40 % av försäljningsintäkten för övriga privatbostäder.

I remissprotokollet anförs att de föreslagna schablonreglerna för att beräkna omkostnadsbeloppet är så förmånliga att de kommer att tillämpas i de flesta fall utom vid kortare innehav, varför de nuvarande alternativreglerna för beräkning av anskaffningskostnaden kan avskaffas.

Vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet föreslås inte att någon schablonregel av angivet slag skall gälla. Till denna kategori hör exempelvis en- eller tvåfamiljshus och bostadsrättslägenhet som ursprungligen utgjort privatbostad men som hyrts ut av ägaren eller bostadsrättshavaren och som inte längre kan anses vara avsedd att användas som bostad för honom (eller närstående som avses i 5 § KL) och som därmed upphört att vara privatbostad. Såvitt gäller sådan egendom kan således de föreslagna schablonreglerna inte åberopas som skäl för avskaffandet av de nuvarande alternativreglerna för beräkning av anskaffningskostnaden. Härtill kommer att det, särskilt för bostadsrättshavare, kan vara förenat med stora svårigheter att vid långa innehav få fram ett riktigt ingångsvärde. Även rent praktiska skäl talar således för en schablonregel av något slag också vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet. Den lösning som ligger närmast till hands är enligt lagrådets mening att skatteuttaget begränsas på motsvarande sätt som föreslagits i fråga om privatbostäderna, således genom en schablonregel, varigenom omkostnadsbeloppet får beräknas som en lämplig procentandel av försäljningsintäkten. I andra hand föreslås att de nuvarande alternativreglerna för beräkning av anskaffningskostnaden bibehålls för näringsfastigheter och bostadsrätter i näringsverksamhet.

En förutsättning för att ägaren eller bostadsrättshavaren skall kunna tillgodogöra sig fastighetens eller bostadsrättens marknadsvärde vid en försäljning är att bostaden är disponibel för köparen. Är denna uttyrd kan hyresgästens besittningsskydd lägga hinder i vägen härför. Även om en försäljning av fastigheten eller bostadsrätten är en omständighet som på sikt brukar leda till att hyresgästens besittningsskydd får vika för upplåtarens intresse av att förfoga över bostaden kan det ta relativt lång tid att få denna friställd. Av den anledningen kan det vara svårt för en sådan fastighetsägare eller bostadsrättshavare att kunna sälja sin egendom före ikraftträdandet av de nya realisationsvinstreglerna.

I punkt 4 av övergångsbestämmelserna till de föreslagna ändringarna i SIL föreslås, såvitt gäller avyttring av fastigheter, en 10-årig övergångstid, under vilken omkostnadsbeloppet vid försäljning får beräknas med utgångspunkt i det omkostnadsbelopp som skulle ha gällt vid försäljning den 31 december 1990 enligt då gällande regler. För bostadsrätternas del föreslås i punkt 5 av övergångsbestämmelserna att den skattepliktiga andelen av vinsten vid en försäljning under åren 1991, 1992 eller 1993 av en bostadsrätt som anskaffats före den 1 januari 1987 skall beräknas som 60, 75 respektive 90 % av den enligt de nya reglerna beräknade vinsten.

Om den av lagrådet förordade begränsningen av skatteuttaget inte kommer till stånd, bör med hänsyn till det anförda de föreslagna övergångsbestämmelserna, såvitt avser bostadsrättslägenheter, i vart fall kompletteras med en föreskrift att de nuvarande alternativreglerna för beräkning av anskaffningskostnaden skall gälla under en viss övergångstid.

Beträffande 25 § vill lagrådet framhålla följande. Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning. Förslaget innebär att de utomordentligt komplicerade reglerna om indexuppräknings och tidigareläggning skall upphävas samtidigt som uppskovssystemet avskaffas. Det kan förmodas att dessa åtgärder i förening med de föreslagna schablonreglerna för privatbostadsfastigheter på sikt kommer att medföra en väsentlig förenkling av vinstberäkningen vid många villaförsäljningar. Det måste emellertid också konstateras att förslaget innehåller andra moment som verkar i klart komplicerande riktning. Det senare gäller inte minst de bestämmelser som skall tillämpas när en enskild näringsidkare säljer en näringsfastighet eller en fastighet som tidigare varit näringsfastighet. De åsyftade bestämmelserna finns i 25 § 4 mom. tredje stycket och 5 mom. SIL samt i punkterna 5 och 6 av anvisningarna till 22 § KL. De författningstekniska brister som påtalats i inledningen av lagrådets yttrande är här särskilt påtagliga. Ett exempel är bestämmelsen i 25 § 4 mom. tredje stycket andra meningen SIL. Denna hänvisar till punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL, som i sin tur hänvisar inte endast till den föregående punkten av samma anvisningar utan också tillbaka till ett par olika bestämmelser i SIL. En sådan uppsplittring på ett stort antal lagrum i två skilda författningar är i sig ägnad att försvåra tillämpningen. Även om de formella bristerna kan förväntas bli avhjälpda vid den aviserade lagtekniska översynen, kvarstår ändå att bestämmelserna på grund av sitt materiella innehåll kan medföra betydande tillämpningsproblem. Det torde t.ex. i många fall möta avsevärda svårigheter att utreda om och i vilken mån standardhöjande reparations- och under-

hållsarbeten utförts på en avyttrad näringsfastighet, särskilt om denna ingått i ett större fastighetskomplex. Lagrådet är medvetet om att det behövs regler för att hindra att de skilda skattesatserna för inkomster av näringsverksamhet och kapital utnyttjas för uppnående av obehöriga skatteförmåner men vill ändå ifrågasätta om inte de nu berörda bestämmelserna innebär att praktiska synpunkter i alltför hög grad fått stå tillbaka för strävandena att uppnå vad som uppfattats som det ekonomiskt riktiga resultatet.

I övrigt föranleder 25 § följande kommentarer.

*4 mom.* första stycket innehåller en begränsningsregel som föreskriver att utgifter för "annat än ny-, till- eller ombyggnad" får dras av endast om de nedlagts under de senaste fem åren före avyttringen. I remissprotokollet har regeln motiverats uteslutande med hänvisning till de gränsdragnings- och kontrollproblem som kan uppkomma beträffande de s.k. värdehöjande reparationerna. Enligt sin lydelse träffar regeln emellertid också sådana reparationer och underhållsutgifter för vilka avdrag inte medgetts på grund av bestämmelserna i punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 23 § KL. Lagrådet ifrågasätter om begränsningen i den delen är sakligt motiverad.

*18 mom.* finns bestämmelser om återföring av uppskovsbelopp. Det undantag som i andra meningen görs beträffande 9 mom. skall uppenbarligen avse också 10 mom. Vidare bör första meningen förtydligas. Följande lydelse av 8 mom. föreslås:

"Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet och medgavs uppskov med beskattningen av realisationsvinst som uppkom när denna fastighet avyttrades, skall omkostnadsbeloppet minskas i motsvarande mån. Vad nu sagts gäller inte om omkostnadsbeloppet beräknas på sätt som avses i 9 eller 10 mom."

*9 mom.* finns schablonreglerna för bestämmande av omkostnadsbeloppet för permanentbostadsfastigheter och andra privatbostadsfastigheter. Av remissprotokollet framgår att avsikten varit att kravet på bosättning skall utesluta att ett dödsbo utnyttjar 70 % - schablonen. För att eliminera risken för misstolkning (jfr 53 § 3 mom. KL) bör ett förtydligande ske. Vidare bör definitionen av permanentbostad kompletteras så att det klart framgår att den där krävda ettåriga bosättningen skall ha ägt rum i omedelbar anslutning till avyttringen. Lagrådet föreslår följande lydelse av 9 mom.:

"Fysisk person får vid avyttring av sådan privatbostadsfastighet som omfattar hans permanentbostad beräkna omkostnadsbeloppet till 70 procent av vederlaget för fastigheten.

Som permanentbostad räknas sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen under förutsättning att han inte dessförinnan innehaft bostaden mer än ett år utan att vara bosatt där. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom arv, testamente, bodelning med anledning av makes eller sambos död eller bodelning med anledning av äktenskapsskillnad krävs dessutom att marknadsmässigt vederlag erlagts vid förvärvet. Som permanentbostad räknas dock alltid sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.

För annan privatbostadsfastighet än nu sagts får fysisk person och dödsbo beräkna omkostnadsbeloppet till 40 procent av vederlaget för fastigheten."

I överensstämmelse med vad som nyss föreslagits bör 26 § 7 mom. ändras enligt följande:

”Fysisk person får vid avyttring av sådan bostadsrätt som med tillämpning av 25 § 9 mom. andra stycket skall anses avse hans permanentbostad beräkna omkostnadsbeloppet till 70 procent av vederlaget för bostadsrätten. Vid avyttring av bostadsrätt avseende annan privatbostad får fysisk person och dödsbo beräkna omkostnadsbeloppet till 40 procent av vederlaget för bostadsrätten.

Vid tillämpning.....tredje meningarna.”

### **27 § 1 mom. SIL**

I momentet anges att realisationsvinst vid avyttring av aktier och andra i momentet nämnda finansiella instrument skall beräknas enligt 2-6 mom. I de följande momenten återfinns emellertid bestämmelser som inte direkt berör realisationsvinstberäkningen. Enligt lagrådets mening bör därför inledningen av 1 mom. formuleras om. Vidare bör stycket även kompletteras med en hänvisning till 24 §.

Bland de finansiella instrument som nämns i första stycket förekommer ”skuldebrev förenat med optionsrätt”. Varken utformningen av lagtexten eller innehållet i allmänmotiveringen och specialmotiveringen ger någon uttömmande upplysning om innebörden härav. Tvekan kan därför uppkomma vid avskiljbara optionsbevis.

Det kan mot bakgrund av förslaget sättas i fråga om redan det förhållandet att en borgenär får skilja ett optionsbevis från ett skuldebrev medför att han inte kan anses inneha ett skuldebrev förenat med en optionsrätt. Befinner sig optionsbeviset och skuldebrevet i olika ägares hand torde med den utformning det föreslagna momentet fått detta i vart fall inte vara tillämpligt. Det har emellertid under lagrådsföredragningen upplysts att en mycket extensiv tolkning varit avsedd och att båda de angivna situationerna skulle omfattas av de föreslagna bestämmelserna. En sådan ordning leder också till kontinuitet vid beskattningen. För att avsedd innebörd klart skall framgå av lagtexten förordar lagrådet uttrycket ”skuldebrev som är eller varit förenat med optionsrätt”.

I det föreslagna andra stycket talas om finansiella instrument som till både konstruktion och verkningssätt liknar tidigare angivna instrument. Vid tillämpningen kan detta komma att medföra onödigt komplicerade jämförelser och granskningar. Det framstår för lagrådet som tillräckligt om de inte speciellt angivna instrumenten skulle likna övriga instrument till antingen konstruktion eller verkningssätt.

Enligt lagrådets mening bör slutligen de båda styckena arbetas samman i ett stycke av förslagsvis följande lydelse:

”Vid avyttring av aktie, interimsbevis, andel i aktiefond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev, skuldebrev som är eller varit förenat med optionsrätt, optionsbevis, termin och köp- eller säljoption avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna finansiella instrument, tillämpas utöver 24 § bestämmelserna i 2-5 mom.”

## 27 § 2 mom. SIL

Det föreslagna första stycket innehåller reglerna om genomsnittsmetoden. Enligt lagrådets förslag beträffande utformningen av första momentet används inte där benämningen genomsnittsmetoden. Den termen används emellertid i lagen med hänvisning till detta moment, se 29 § 1 mom. och 30 § fjärde stycket. Av den anledningen kan första stycket avslutas med ordet "genomsnittsmetoden" inom parentes. Vidare bör i stycket orden "med hänsyn till" lämpligen bytas ut mot "på grundval av".

I andra stycket finns regler om schablonmässig beräkning av anskaffningsvärdet på vissa marknadsnoterade finansiella instrument. Vad som avses med marknadsnoterad framgår av 6 mom. Enligt lagrådets mening bör övervägas att flytta denna definition till detta stycke. Undantag från tillämpningen av schablonregeln gäller enligt den föreslagna lydelsen av stycket för terminer och optioner. Stycket kan ge intryck av att innehålla en uttömmande redogörelse för schablonregelns tillämpningsområde. Av 3 mom. framgår emellertid att delbevis och teckningsrättsbevis som erhållits på grund av aktieinnehav i bolaget skall anses anskaffade utan kostnad i beskattningsavseende. Eftersom bestämmelserna i föreslagna 3 mom. således innehåller ett ytterligare undantag från schablonregeln bör de bestämmelserna tas in som ett tredje stycke i 2 mom. Vidare bör i det stycket orden "i bolaget" bytas ut mot "i ett bolag". 27 § 4 mom. SIL

Enligt lagrådets mening bör momentets andra stycke flyttas till 24 § 2 mom. och där ingå i femte stycket. Lagrådet hänvisar till vad som anförts i anslutning till sistnämnda lagrum.

## 27 § 5 mom. SIL

I momentet behandlas det fall att aktier överläts till ett aktiebolag och vederlaget utgörs uteslutande av nyemitterade aktier i köparbolaget. Är det fråga om överlåtelse av andra aktier än i ett fåmansbolag skall uppskov ske med beskattning till dess de nyemitterade aktierna säljs. Samma resultat kan efter medgivande av skattemyndigheten erhållas vid överlåtelse av aktierna i ett fåmansbolag.

Enligt lagrådets mening bör i ett första stycke behandlas överlåtelse av andra aktier än aktier i fåmansbolag och i ett andra stycke överlåtelse av aktier i ett fåmansbolag. Vidare bör bestämmelserna kompletteras med regler om anskaffningsvärdet på de förvärvade aktierna.

Lagrådet vill framhålla att det i allmänmotiveringen och specialmotiveringen talas om att fråga skall vara om "strukturrationaliseringsfall". Att det skall föreligga ett strukturrationaliseringssyfte återspeglas emellertid inte i lagtexten. Visserligen anges i lagtexten att vid överlåtelse av aktier i fåmansbolag medgivande får lämnas om vissa förutsättningar är uppfyllda. Detta kan således ge utrymme för att ta hänsyn till strukturrationaliseringssyften. Vid överlåtelse av aktierna i annat bolag är däremot reglerna ovillkorliga och uttömmande. Lagrådet vill peka på att avsaknaden av dispensregler för de fall som inte omfattas av första stycket innebär att endast de föreskrivna reglerna kommer att gälla. En överlåtelse av aktier till ett bolag mot vederlag i form av aktier i köparbolagets dotterbolag föranleder således inte uppskov.

För säljaren kan det i vissa fall framstå som likgiltigt om vederlaget utgörs av nyemitterade aktier i köparbolaget eller aktier i köparbolagets dotterbolag.

Mot bakgrund av vad som anförts i de två inledande styckena kan momentet enligt lagrådets mening förslagsvis ges följande utformning:

”Har aktier avyttrats till ett aktiebolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna uteslutande av nyemitterade aktier i det köpande bolaget, skall skattepliktig intäkt inte anses uppkomma. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna.

Vad som sagts i första stycket gäller dock inte vid avyttring av aktier i bolag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket, om inte skattemyndigheten lämnar medgivande till detta. Sådant medgivande får lämnas om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.”

### **27 § 6 mom. SIL**

Lagrådet har i det föregående vid 2 mom. uttalat sig för att definitionen på marknadsnoterad tillgång flyttas till 2 mom. Första stycket kan då utformas enklare. Lagrådet föreslår under denna förutsättning att momentets båda stycken ges följande lydelse:

”Realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. tredje stycket.

Detta gäller dock i fråga om andel i aktiefond endast om värdet av fondens innehav av aktier inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.”

### **30 § SIL**

Lagrummet innehåller bestämmelser i andra-tredje styckena om beräkning av ingångsvärde vid avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25-29 §§ och i fjärde stycket om hur realisationsförlust skall behandlas vid sådan avyttring. Enligt lagrådets mening bör första stycket kompletteras med en hänvisning till 24 § och utformas enligt följande:

”Vid avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25-29 §§ gäller utöver 24 § följande bestämmelser.”

Lagrådet har i det föregående uttalat sig för en viss annan lydelse av 27 §. Godtas lagrådets förslag bör fjärde stycket i 30 § ges följande lydelse:

”När en avyttring av egendom som inte innehafts för personligt bruk avser en del av ett samlat innehav av egendom med enhetligt värde skall realisationsvinsten beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom.”

### **Övergångsbestämmelser SIL**

I *punkt 2* regleras den situationen att en avyttring av egendom skett före den 1 januari 1991 men inte utlöst någon beskattning vid 1991 års taxering. Av

specialmotiveringen framgår att avsikten är att träffa de fall där beskattning inte skett på grund av att någon betalning ännu inte erhållits vid utgången av 1990. Enligt bestämmelsen skall beskattning i dessa fall ske vid taxeringen för det beskattningsår – 1991 eller senare – då den första delbetalningen blir tillgänglig för lyftning.

Det uttalade syftet med bestämmelsen är att tillse "att den första kronans princip behålls för avyttringar som skett före den 1 januari 1991" och att därigenom förhindra att övergången från denna princip till ett system, i vilket avyttringen är avgörande för skattskyldighetens inträde, medför att vissa vinster helt undgår beskattning. Förslaget får emellertid konsekvenser härutöver. Enligt vad som sägs i specialmotiveringen skall vinsten, när tidpunkten för beskattning väl inträder, beräknas enligt de nya reglerna och beskattas enligt den skattesats som gäller för inkomster i det nya inkomstslaget kapital. I fråga om fastigheter gäller i dag att omkostnadsbeloppet får indexuppräknas, medan denna möjlighet saknas i det nya systemet. Beträffande andra tillgångar än fastigheter gäller enligt nuvarande regler att den skattepliktiga andelen av vinsten reduceras när den avyttrade tillgången innehafts minst två år, medan de nya reglerna innebär att hela den nominella vinsten i princip skall beskattas. Dessa och andra skillnader mellan äldre och nya bestämmelser kan medföra att en realisationsvinst som uppkommer vid en avyttring före ikraftträdandet träffas av en hårdare beskattning än som skulle följa av nuvarande regler. I detta sammanhang vill lagrådet också erinra om ett annat inslag i det nya systemet, nämligen reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Enligt fjärde stycket i detta moment (tredje stycket enligt lagrådets förslag) skall en del av realisationsvinsten vid försäljning av aktier i ett fåmansföretag beskattas som intäkt av tjänst. Denna bestämmelse synes enligt det remitterade författningsförslaget bli tillämplig på aktieförsäljningar som omfattas av den aktuella punkten 2 av övergångsbestämmelserna. Hänvisningen i specialmotiveringen till skattesatsen för inkomstslaget kapital tyder möjligen på att detta inte varit avsett.

Det som nu sagts om skärpt beskattning har avsett de fall där vinsten redan enligt nuvarande regler är föremål för beskattning. Lagrådet vill emellertid påpeka att den föreslagna punkten 2 av övergångsbestämmelserna, såsom den utformats, också synes leda till att realisationsvinster som enligt nuvarande regler är helt undantagna från beskattning – t.ex. vinster vid försäljning av obligationer eller lösöre som innehafts minst fem år eller som erhållits genom arv eller genom gåva från annan än närstående kommer att träffas av full beskattning när avyttringen visserligen skett före ikraftträdandet men den första delbetalningen inte blir tillgänglig för lyftning förrän efter utgången av 1990.

De här beskrivna effekterna – en hårdare beskattning i vissa fall och skatteplikt för vissa i dag skattefria vinster – måste bedömas mot bakgrund av bestämmelserna i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Enligt dessa bestämmelser gäller, såvitt nu är av intresse, att skatt inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Av förarbetena till bestämmelserna framgår att den omständighet som ansetts utlösa beskattning av en realisationsvinst inte är själva avyttringen utan den första delbetalningen, d.v.s. den omstän-



dighet som enligt hittills gällande regler i 41 § KL medfört att skattskyldighet inträder. I förarbetena uttalades sålunda bl.a. att "en säljare inte kan vara säker på att försäljningen kommer att bli bedömd enligt de vid avtalslutet gällande skattereglerna, om han inte samtidigt får uppbära åtminstone någon del av köpeskillingen" (SOU 1978:34 s. 158; jfr prop. 1978/79:195 s. 56). En konsekvens av detta får anses vara att retroaktivitetsförbudet inte hindrar att t.ex. en skärpning av vinstberäkningsreglerna eller en höjning av skattesatsen görs tillämplig på vinster som uppkommit vid avyttringar före ikraftträdandet av nya regler, under förutsättning att den första delbetalningen sker efter denna tidpunkt. Vad nu sagts gäller dock enbart sådana fall där vinsten var till åtminstone någon del skattepliktig enligt de regler som gällde vid avyttringstillfället. Det är en helt annan fråga om vinster, som vid tiden för avyttringen var helt undantagna från inkomstbeskattning, genom senare lagstiftning kan göras skattepliktiga. Enligt lagrådets mening kan det starkt ifrågasättas om en sådan ordning är förenlig med 2 kap. 10 § andra stycket reageringsformen.

Av nu angivna skäl förordar lagrådet att punkt 2 av övergångsbestämmelserna begränsas till de fall där skatteplikt för vinsten förelegat enligt äldre regler. Vidare bör texten förtydligas så att det klart framgår att punkt 2 omfattar bara de fall då vinstbeskattningen skjutits upp på grund av 41 § KL och att den inte är tillämplig på andra avyttringar än sådana som omfattas av realisationsvinstreglerna. Lagrådet föreslår följande lydelse:

"2. Har egendom avyttrats före den 1 januari 1991 och var vinst på grund av avyttringen skattepliktig enligt 35 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990 men har beskattning på grund av bestämmelserna i 41 § samma lag i dess nämnda lydelse inte skett senast vid 1991 års taxering, gäller följande. Beskattning på grund av avyttringen skall ske vid taxeringen för det första beskattningsår då någon del av köpeskillingen är tillgänglig för lyftning. Är emellertid köpeskillingens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det beskattningsår då beloppet blir tillgängligt för lyftning."

Lagrådets förslag gör inte undantag för de nyssnämnda bestämmelserna i 3 § 12 mom. Om avsikten är att dessa bestämmelser inte skall tillämpas på de avyttringar som omfattas av punkt 2, bör ett ytterligare förtydligande göras.

Beträffande fastigheter och bostadsrätter vill lagrådet i detta sammanhang peka på en annan konsekvens av de föreslagna övergångsbestämmelserna. Punkterna 4 och 5 innehåller regler som har till syfte att dämpa övergångseffekterna vid vissa försäljningar som görs efter utgången av 1990. Några motsvarande regler har inte föreslagits för de fall där avyttringen skett redan före den 1 januari 1991 men där beskattning på grund av punkt 2 skall ske vid 1992 eller senare års taxering med tillämpning av nya regler. Resultatet kan bli att en försäljning under 1990 träffas av en hårdare beskattning än en försäljning som görs senare, vilket knappast torde vara avsett. Eventuella jämningsregler för de nu berörda fallen hör närmast hemma i punkterna 4 och 5.

I punkt 3 av övergångsbestämmelserna behandlas det fallet att beskattning

på grund av en avyttring till viss del skett senast vid 1991 års taxering men till resterande del fått anstå på grund av att hela köpeskillingen inte var känd. Tilläggsköpeskillingen skall i ett sådant fall tas till beskattning när den blir tillgänglig för lyftning, varvid vinstberäkningen i princip skall ske enligt äldre regler samtidigt som den nya skattesatsen tillämpas. I fråga om aktier görs dock det undantaget från tillämpningen av äldre regler att reducering av vinsten till 50 procent och schablonavdrag med 2 000 kronor inte får göras vid försäljning av äldre aktier. Det kan inte uteslutas att bestämmelserna i vissa fall sammantaget kommer att medföra en viss skärpning i förhållande till dagens system. Med hänsyn till vad som sagts vid behandlingen av punkt 2 finner lagrådet att en sådan skärpning av beskattningen av tilläggsköpeskillingen är förenlig med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Beträffande 3 § 12 mom. SIL hänvisas också till det nyss sagda.

Lagrådet har tidigare i yttrandet över 3 § 6 mom. SIL föreslagit att övergångsbestämmelserna kompletteras med en ny punkt.

## Lagen om ändring i lagen om statlig fastighetsskatt

### 1-3 §§

I 1 § lagen om statlig fastighetsskatt anges vilka fastigheter som är skattepliktiga till statlig fastighetsskatt. I ett nytt andra stycke i paragrafen anges att även sådan privatbostad, som avses i 5 § KL och som är belägen i utlandet, skall omfattas av uttaget av fastighetsskatt. Förslaget kommenteras i denna del inte närmare i remissprotokollet. Av detta framgår således inte omfattningen av skatteplikten. Förslagets innebörd får därför anses vara att alla privatbostäder i utlandet skall omfattas av skatteplikten till fastighetsskatt, såväl fastigheter som bostadsrättslägenheter och liknande under förutsättning att det bostadsföretag vari lägenheten är inrymd kan anses jämförligt med sådant bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. SIL.

Enligt 2 § fastighetsskattelagen är det ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen skall anses som ägare till fastigheten som är skattskyldig till fastighetsskatt. I fråga om handelsbolag och dödsbon som vid inkomsttaxeringen behandlas som handelsbolag är det dock delägarna som är skattskyldiga. Enligt 2 § sista stycket fastighetsskattelagen beräknas fastighetsskatt för beskattningsår. Om beskattningsåret omfattar kortare eller längre tid än tolv månader eller fastigheten har köpts eller sålts under beskattningsåret skall underlaget för skatten jämkas med hänsyn därtill. Enligt vad som uppgivits under föredragningen i lagrådet av det remitterade förslaget har privatbostäderna i utlandet ansetts böra bli föremål för objektskatt i stället för en i SIL inarbetad schablonbeskattning. Tanken har därvid varit att begränsa skattskyldigheten, såvitt gäller sådan privatbostad i utlandet som avses i det föreslagna nya stycket i 1 §, till fysisk person för tid under vilken denne varit bosatt i Sverige. Begränsningen bör ske genom ett tillägg till bestämmelserna i 2 § fastighetsskattelagen. Denna paragraf kan då ges följande lydelse:

”Skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

I fråga om handelsbolag och dödsbon som vid inkomsttaxeringen behandlas som handelsbolag åvilar skattskyldigheten dock delägarna.

Såvitt gäller sådan privatbostad som avses i 1 § andra stycket föreligger skattskyldighet endast för tid under vilken ägaren varit bosatt i Sverige.

Fastighetsskatt beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall underlaget för fastighetsskatten jämkas med hänsyn härtill.”

Bestämmelser om procentsatser och underlag för skatten finns i 3 §. Vad beträffar sådan privatbostad som är belägen i utlandet skall enligt det till lagrådet remitterade förslaget underlaget liksom fastighetsskatteunderlaget i övrigt baseras på 75 % av marknadsvärdet. Eftersom man för dessa i utlandet belägna privatbostäder vanligtvis inte har tillgång till något taxeringsvärde eller motsvarande skall enligt uttalande i remissen det vederlag som ägaren erlagt tjäna till ledning för bestämmandet av underlaget.

I syfte att uppmuntra nyproduktion av bostäder och att bidra till en allmänt lägre hyres- och bostadskostnadsnivå föreslås i ett nytt andra stycke i 3 § att fastighetsskatten skall reduceras under de tio första åren i sådan nyproduktion. Enligt vad som har uppgivits vid föredragningen i lagrådet av det remitterade förslaget har avsikten inte varit att låta de utländska privatbostäderna omfattas av den nu angivna reduktionen av fastighetsskatten och för övrigt inte heller av punkterna 3 och 4 av övergångsbestämmelserna till de i fastighetsskattelagen föreslagna ändringarna. Den avsedda begränsningen bör framgå av lagtexten, varjämte vissa redaktionella jämkningar bör göras. 3 § andra stycket kan ges följande lydelse:

”Innehåller byggnaden på en fastighet, som är belägen i Sverige, huvudsakligen bostäder och har byggnaden beräknat värdeår efter 1990, utgår dock ingen fastighetsskatt under de fem första åren och halv fastighetsskatt under de därpå följande fem åren.”

Lagrådet föreslår att punkterna 3 – 5 i övergångsbestämmelserna ges följande lydelse:

”3. I stället för det procenttal som föreskrivs i 3 § första stycket skall, i fråga om småhusenhet samt småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet med beräknat värdeår före år 1991, procenttalet vid 1992 och 1993 års taxeringar utgöra 1,2.

4. I stället för vad som följer av 3 § första stycket och punkt 3 skall vid följande års taxeringar endast halv fastighetsskatt utgå i fråga om fastigheter, bebyggda med byggnader med nedan angivna värdeår, om fastigheterna utgör småhusenhet eller småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet:

Taxeringsår	Värdeår
1992	1986-1990
1993	1987-1990
1994	1988-1990
1995	1989-1990
1996	1990

5. I stället för vad som följer av 3 § första stycket skall vid följande års taxeringar fastighetsskatt inte utgå eller endast halv fastighetsskatt utgå för fas-

tigheter, bebyggda med byggnader vilka huvudsakligen innehåller bostäder och har nedan angivna värdeår, om fastigheterna utgör hyreshusenheter eller hyreshus och tomtmark för hyreshus på lantbruksenhet etc.”

## Lagen om ändring i uppbördslagen

### 48 § 4 mom.

Skattskyldighet för realisationsvinster skall enligt det remitterade förslaget inträda redan vid avyttringstidpunkten, om skattens storlek är klar. I vissa situationer kan emellertid säljaren ha svårigheter att betala skatt på realisationsvinsten även om skattens storlek är klar. Det är fallet när hela avyttringen är svävande på grund av att förvärvets giltighet är beroende av myndighetsbeslut, t.ex. förvärvstillstånd eller kommunalt förköp.

Enligt första stycket i det föreslagna momentet kan skattskyldig som avyttrat en fastighet eller en bostadsrätt eller aktier efter ansökan beviljas anstånd med att betala kvarstående skatt för det taxeringsår då vinst hänförlig till avyttringen tagits till beskattning. Sådant anstånd skall enligt andra stycket i förslaget medges om försäljningens bestånd är beroende av myndighets tillstånd eller ”annan liknande omständighet”.

Av specialmotiveringen framgår att anståndsreglerna skall kunna komma till användning även då försäljningens bestånd är beroende av annan omständighet än myndighetsbeslut, t.ex. i situationer då tvist råder om äganderätten till den försålda egendomen. En sådan tvist kan komma att slitas på olika sätt, exempelvis genom domstols dom eller beslut eller genom förlikning. Det är enligt lagrådets mening tveksamt om dessa situationer täcks av den föreslagna lagtextens avfattning.

Av 2 § 1 mom. uppbördslagen framgår vad som avses med beteckningen fåmansföretag. Sista stycket i det föreslagna nya momentet kan därför utgå. Bestämmelserna i 48 § 1-4 mom. uppbördslagen skall fortsätta att gälla. Det föreslagna nya momentet i denna paragraf bör med hänsyn härtill ges beteckningen 5 mom.

Lagrådet föreslår på grund av det anförda att sista stycket i det föreslagna nya momentet utgår och att 48 § 5 mom. andra stycket ges följande lydelse:

”Anstånd skall medges om avyttringens bestånd är beroende av myndighets tillstånd eller beslut eller om det i annat fall råder ovisshet om avyttringens bestånd.”

## Lagen om särskild löneskatt och lagar om ändring i lagen om allmän försäkring (AFL) och lagen om socialavgifter (SAL)

I remissprotokollet sägs att de belopp, som beskattas som intäkt av tjänst enligt fåmansföretagsreglerna i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL och i 3 § 12 mom. SIL, inte skall beläggas med socialavgifter eller löneskatt. Som lagrådet framhållit vid behandlingen av dessa lagrum fordras en komplettering av författningsförslagen om det avsedda resultatet skall uppnås.

Lagrådet har vid sin granskning funnit att de förslag som rör förmånsgrun-

dande inkomster samt uttag av socialavgifter och löneskatt fordrar ytterligare avgränsningar och preciseringar.

Detta gäller bl.a. de ersättningar som utgår enligt vissa s.k. avtalsförsäkringar. I den allmänna motiveringen uttalas att ersättningar enligt AGB och vissa ersättningar enligt AGS och TFA skall träffas av särskild löneskatt och inte vara förmånsgrundande medan övriga ersättningar enligt AGS och TFA skall vara förmånsgrundande och beläggas med fulla socialavgifter. De remitterade författningsförslagen synes inte innehålla den erforderliga regleringen i dessa hänseenden.

Ett annat exempel är behandlingen av s.k. tillfälliga förvärvsinkomster. Enligt specialmotiveringen avses därmed vissa inkomster som skattemässigt behandlas som intäkt av tjänst, t.ex. priser vid fiske- och kunskapstävlingar, vinster vid deltagande i reklamtävlingar och inkomster av hobbyverksamhet. Avsikten är att dessa inkomster i fortsättningen skall vara förmånsgrundande och ingå i underlaget för socialavgifter. Avgörande för om inkomsterna skall räknas som inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete är enligt specialmotiveringen om de kan härledas "ur ett uppdragsförhållande" eller inte. Denna princip för gränsdragningen mellan de två inkomstlagen och därmed mellan de två olika avgiftssystemen har inte kommit till uttryck i författningsförslagen.

Vid föredragningen har uppgetts att vissa författningstekniska frågor som rör de förmånsgrundande inkomsterna och skyldigheten att utge avgifter avses bli föremål för fortsatt beredning inom regeringskansliet och att lagförslag i dessa delar kommer att läggas fram i höst. Lagrådet, som utgår från att de ovan berörda frågorna kommer att omfattas av den fortsatta beredningen, anser sig mot denna bakgrund sakna anledning att ytterligare kommentera förslagen till lag om särskild löneskatt och till lagar om ändring i AFL och SAL.

## Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel

### 3 §

Paragrafens första stycke kan endast syfta på skattskyldiga som avses i 2 § 1 och 3. Hänvisningen bör ändras i enlighet härmed. I förtydligande syfte bör vidare stycket avslutas med "som meddelats direkt eller meddelats i återförsäkring åt annat inländskt försäkringsföretag".

Paragrafen bör vidare kompletteras med ett nytt andra stycke av förslagsvis följande lydelse:

"Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 2 utgörs av nettointäkten av den kapital- och fastighetsförvaltning, som härrör från bolagets här i riket bedrivna försäkringsrörelse och som belöper på pensionsförsäkringar som meddelats direkt eller meddelats i återförsäkring åt inländskt försäkringsföretag."

Beträffande 4 § hänvisas till vad lagrådet anfört under 2 § 6 mom. SIL.

## 6 §

Enligt 20 § KL får avdrag inte göras för svenska allmänna skatter. Avkastningsskatten utgör en sådan allmän skatt. Av förslaget och remissprotokollet framgår att sådan arbetsgivare som avses i 2 § 5 skall medges avdrag för avkastningsskatten. Enligt lagrådets mening bör bestämmelsen om denna avdragsrätt utformas enligt följande:

”Skattskyldiga som avses i 2 § 5 får utan hinder av bestämmelserna i 20 § kommunalskattelagen (1928:270) göra avdrag för avkastningsskatt i förvärvskällan.”

### **Övergångsbestämmelser**

Det framhålls i specialmotiveringen att livförsäkringsföretagens värdepappersinnehav betraktas som lager och att ett lager som apportes till en nysstartad rörelse får tas upp till marknadsvärdet. Mot bakgrund härav anges att marknadsvärdet bör tas upp som anskaffningsvärde på värdepappersinnehavet i pensionsförsäkringsdelen. Däremot berörs inte frågan om fastigheters anskaffningsvärde. Enligt lagrådets mening bör i övergångsbestämmelserna regleras såväl aktiers som fastigheters anskaffningsvärden.