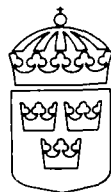


Regeringens proposition 1992/93:131



om vissa företagsskattefrågor, m.m.

Prop.
1992/93:131

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 10 november 1992.

På regeringens vägnar

Bengt Westerberg

Bo Lundgren

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om skatteregler som skall möjliggöra att en ekonomisk förening på visst sätt ombildas till aktiebolag utan några omedelbara skattekonsekvenser.

De föreslagna reglerna tar sikte på det fallet att en ekonomisk förening överför sina tillgångar och skulder till ett aktiebolag varefter föreningen upplöses. Utskiftning vid upplösning av föreningen föreslås under vissa förutsättningar bli skattefri för mottagaren.

För skattefrihet krävs att det är fråga om utskiftning av samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag. Andra tillgångar än aktier får inte skiftas ut i annat än begränsad omfattning. Värdet får inte överstiga 5 % av aktiernas nominella värde. Utskiftning av andra tillgångar än aktier beskattas fullt ut. Aktien övertar andelens anskaffningsvärde och det innebär att vinsten vid en försäljning beskattas fullt ut.

I propositionen föreslås även vissa ändringar i bestämmelsen om uppskov med beskattningen då aktier avyttras till ett bolag och vederlaget uteslutande utgörs av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. Förslaget innebär att uppskovsmöjligheten skall gälla även vid avyttring av andelar i en ekonomisk förening. En generell jämkning föreslås också beträffande kravet att vederlaget uteslutande skall utgöras av aktier. Uppskov skall kunna medges även om vederlaget till viss del utgörs av pengar motsvarande högst 10 % av de nyemitterade aktiernas nominella värde.

Ett annat förslag gäller andelar som erhållits vid fusion av ekonomiska föreningar. Sådana andelar skall överta anskaffningsvärdet från de andelar som löstes in i samband med fusionen. Vid avyttring av andelar som förvärvats före den 1 januari 1992 får anskaffningsvärdet schablonmässigt beräknas till 20 % av försäljningsvederlaget.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

I propositionen föreslås också att lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. och lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m. upphävs. Det innebär bl.a. att den omfattande möjligheten till nedskrivning av beredskapslager av olja för fredskriser tas bort. Lagerreserverna föreslås kunna skattas av under en tvåårsperiod.

Vissa justeringar föreslås i reglerna om skatteutjämningsreserv. Ett av förslagen innebär att aktier, andelar m.m. vid beräkning av kapitalunderlaget skall tas upp till de anskaffningsvärden som skall användas vid en reavinstberäkning. Ett annat förslag är att om fastigheter som förvärvats före ingången av år 1991 värderas enligt alternativregeln får utgifter för exempelvis tillbyggnader som utförts fr.o.m. den 1 januari 1991 läggas till det på så sätt beräknade anskaffningsvärdet. Ändringarna bör tillämpas första gången vid 1993 års taxering. I fråga om värderingen av aktier m.m. får dock skattskyldiga som avslutar sitt räkenskapsår före den 31 december 1992 tillämpa bestämmelserna i dess nuvarande utformning.

Till följd av det nya taxeringsförfarandet föreslås vidare en ändring i bestämmelsen om avdrag för överavskrivning.

Den i olika sammanhang tidigare aviserade förändringen av reglerna för beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag kommer inte att genomföras nu. Som en följd av detta skjuts även förslaget om ändrade bolagsskatteregler upp. Avsikten är emellertid att ett förslag skall presenteras under nästa år. Med hänsyn till detta föreslås att tillämpningen av reglerna om räntefördelning för enskilda näringsidkare skjuts upp ytterligare ett år.

Vid 1992 års taxering gäller en särskild regel för skadeförsäkringsföretag för att dessa företag skall få ett ökat reserveringsutrymme. Säkerhetsreserven anses som skuld vid survavsättningen endast till den del den överstiger 70 % av säkerhetsreserven enligt bokslutet till ledning för 1991 års taxering. Även denna bestämmelse bör förlängas och tillämpas också vid 1993 års taxering.

I fråga om allmän investeringsreserv föreslås att något tillägg inte skall utgå vid återföring av reserver fr.o.m. 1993 års taxering.

Ett annat förslag rör upphovsmannakonton. Medel som är insatta på sådana konton skall utan skattekonsekvenser kunna flyttas över från en bank till en annan.

Reglerna för avdragsrätt för företagshälsovård justeras på grund av att statsbidraget för sådan verksamhet upphör.

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 20 §, punkt 1 av anvisningarna till 22 §, punkterna 13 och 19 av anvisningarna till 23 §, punkt 2 av anvisningarna till 24 § och punkt 7 av anvisningarna till 33 § samt punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

**Anvisningar
till 20 §**

1.¹ Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra 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 §.

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

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

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 tand-

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 tand-

¹ Senaste lydelse 1992:688.

vårdskostnader 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.

vårdskostnader 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 i 3 § 1-7 den upphävda 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 22 §

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

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

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

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

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

² Senaste lydelse 1991:411.

endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen om statlig inkomstskatt.

endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats *eller skiftats* ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket *eller 3 § 8 mom. tredje stycket* lagen om statlig inkomstskatt.

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

till 23 §

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

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

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;

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

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

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

³ Senaste lydelse 1990:650.

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

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

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

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

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

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

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utrangeras 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 räkenska-

Har skattskyldig gjort avskrivning med större belopp i räkenska-

perna än han får dra av vid taxeringen, föranleder inte detta att det värde, på vilket räkningsenlig 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 räkningsenliga utgör inte hinder för skattskyldig att efter övergång till räkningsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkningsenliga tillgodogöra sig avdrag för sådana avskrivningar, som har gjorts i räkningsenliga 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 räkningsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningssavdrag vid taxeringen än enligt räkningsenliga, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde, det belopp, varmed inventariernas skattemässiga restvärde understiger det bokförda värdet, tas upp som skattepliktig intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkningsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

19.⁴ Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänförs 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 räkningsenliga 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 ersättning 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.

⁴ Senaste lydelse 1990:650.

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

Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 23 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket. *I fråga om sådana inkomster som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster får dock avdraget uppgå till högst 15 procent.*

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 medhjälpande 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.

till 24 §

2.⁵ Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket 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.

Djur i jordbruk och renskötsel 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 åldersammansättning 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 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 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

⁵ Senaste lydelse 1992:693.

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 skattskyldige 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.

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande

bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad.

bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. *Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.*

till 33 §

7.⁶ Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till sådan intäkt av tjänst som enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring utgör inkomst av annat förvärsarbete.

Från sådan intäkt av tjänst medges dessutom avdrag med 25 procent eller, om den skattskyldige vid ingången av året före taxeringsåret fyllt 65 år eller avlidit under året före taxeringsåret, med 18 procent av ett underlag beräknat enligt nästa stycke. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Från sådan intäkt av tjänst medges dessutom avdrag med 23 procent eller, om den skattskyldige vid ingången av året före taxeringsåret fyllt 65 år *eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension* eller avlidit under året före taxeringsåret, med 15 procent av ett underlag beräknat enligt nästa stycke. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Underlaget utgörs av sådan intäkt av tjänst som avses i första stycket minskad med andra från intäkten avdragsgilla kostnader än som avses i föregående stycke och med inkomst som avses i 11 kap. 3 § första stycket d lagen om allmän försäkring.

12.⁷ Intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § (räntefördelning) skall inte påföras vid 1992 och 1993 års taxeringar, eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från företaget vid 1993 års taxering, vid 1994 års taxering. Vid 1994 och 1995 års taxeringar skall underlaget för räntefördelning multipliceras med

12. Intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § (räntefördelning) skall inte påföras vid 1992-1994 års taxeringar, eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från företaget vid 1994 års taxering, vid 1995 års taxering. Vid 1995 års taxering skall underlaget för räntefördelning multipliceras med 85 procent av stats-

⁶ Senaste lydelse 1990:1421.

⁷ Senaste lydelse 1991:1832.

70 respektive 85 procent av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret.

13.⁸ Vid tillämpning av bestämmelserna om räntefördelning i punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § skall vid 1993–1999 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 1993 års taxering, eller, om delägaren på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från handelsbolaget detta år, vid 1994 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 delägarrens nettouttag från bolaget (uttag utöver tillskott) under beskattningsår som taxerats år 1991 och 1992 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

låneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret.

13. Vid tillämpning av bestämmelserna om räntefördelning i punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § skall vid 1994–1999 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 1994 års taxering, eller, om delägaren på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från handelsbolaget detta år, vid 1995 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 delägarrens nettouttag från bolaget (uttag utöver tillskott) under beskattningsår som taxerats år 1991–1993 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering i den mån inte annat följer av punkterna 1 - 3 nedan.

1. Den nya lydelsen av punkt 13 nionde stycket av anvisningarna till 23 § får tillämpas första gången i fråga om överskjutande belopp som hänförs sig till 1991 års taxering.

2. Äldre bestämmelser i punkt 19 av anvisningarna till 23 § och punkt 7 av anvisningarna till 33 § tillämpas alltså i fråga om avdrag som belöper på tiden före ikraftträdandet.

3. De nya bestämmelserna i punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas första gången vid 1993 års taxering.

⁸ Senaste lydelse 1991:1832.

Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 3 § 8 mom., 24 § 2 mom. samt 27 § 2 och 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

3 §

8 mom.² 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 utskiftas 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.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses — *med de begränsningar som anges i tredje—femte styckena* — jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftas till medlem.

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

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

I andra fall än som avses i tredje och fjärde styckena skall som ut-

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1990:651.

delning anses vad som utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

24 §

2 mom.³ Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämförställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). Med avyttring jämförställs 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.

2 mom. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämförställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag *eller den ekonomiska förening* som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). Med avyttring jämförställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning. *Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorar sitt värde i fall som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket.*

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

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

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren 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.

27 §

2 mom.⁴ Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade,

2 mom. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade,

³ Senaste lydelse 1990:1422.

⁴ Senaste lydelse 1991:412.

beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad.

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

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

4 mom.⁵ Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande

beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. *Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.*

I fråga om finansiella instrument som avses i 1 mom. och som är föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterade) samt andelar i ekonomiska föreningar som förvärvats före den 1 januari 1992 får anskaffningsvärdet bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Vad nu sagts gäller inte optioner och terminer.

som grundas på aktieinnehav i ett

4 mom. Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande

⁵ Senaste lydelse 1990:651.

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 utflyttningen sker.*

utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget *och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar. Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelar-na.*

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering. Bestämmelserna i 3 § 8 mom. fjärde stycket och 27 § 4 mom. i deras nya lydelse tillämpas inte i fråga om avyttringar som skett före utgången av år 1992.

Lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs att 5 § samt punkterna 6 och 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*5 §¹

Vid värderingen av tillgångarna hos juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1- 6 skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskingsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,

2. andra lagertillgångar än som avses i punkt 1 och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

3. 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 värdeminskingsavdrag 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,

5. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar tas upp till *anskaffningsvärden beräknade enligt genomsnittsmetoden* 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,

6. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. *lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* än aktier och andelar tas upp till *anskaffningsvärden beräknade enligt genomsnittsmetoden eller, om den underliggande egendomen är andel i utländsk juridisk person, till 65 procent därav,*

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

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

Har fastighet som avses i första stycket 4 förvärvats före ingången

Vid tillämpning av första stycket 4 får fastighet som förvärvats före

¹ Senaste lydelse 1990:1446.

av år 1991 får som anskaffningsvärde i stället anses viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982-1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses i fråga om

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

Värdet enligt andra stycket skall i skälighets 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 värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond e.d. tagits i anspråk.

6.² Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon gäller följande. Vid 1993-1999 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 1993 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1994 års taxering, till den del detta negativa underlag överstiger fribeloppet enligt punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Har den skattskyldige flera förvärvskällor skall vid tillämpning av första stycket övergångsposten bestämmas med ledning av förvärvskällor-

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

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

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

6. Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon gäller följande. Vid 1994-1999 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 1994 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1995 års taxering, till den del detta negativa underlag överstiger fribeloppet enligt punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

² Senaste lydelse 1991:1845.

nas 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 1993 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1994 års taxering, skall fastigheter som inte utgör omsättningstillgångar tas upp till det högsta av de värden som följer av 6 § andra stycket.

Vid beräkning av kapitalunderlaget vid 1994 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1995 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 §.

8.³ Vid beräkning av kapitalunderlaget för skadeförsäkringsföretag skall vid 1992 års taxering säkerhetsreserv räknas som skuld endast till den del reserven överstiger 70 procent av säkerhetsreserven i bokslut till ledning för 1991 års taxering.

8. Vid beräkning av kapitalunderlaget för skadeförsäkringsföretag skall vid 1992 och 1993 års taxeringar säkerhetsreserv räknas som skuld endast till den del reserven överstiger 70 procent av säkerhetsreserven i bokslut till ledning för 1991 års taxering.

Denna lag träder i kraft den 1 december 1992 och tillämpas första gången vid 1993 års taxering. Äldre bestämmelser i 5 § första stycket 5 och 6 tillämpas dock vid 1993 års taxering i fråga om skattskyldiga vars räkenskapsår avslutats före den 31 december 1992.

³ Senaste lydelse 1991:1845.

Lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen (1987:620) skall överlåtande och övertagande företag anses som en skattskyldig.

*Föreslagen lydelse***8 §¹**

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen (1987:620) skall överlåtande och övertagande företag anses som en skattskyldig. *Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som en skattskyldig.*

Har uppskovsbeloppet för det överlåtande företaget bestämts enligt 4 och 5 §§ och har uppskovsbeloppet för det övertagande företaget tagits upp till beskattning enligt 6 § andra stycket skall återstående del av det överlåtande företags uppskovsbelopp samt i förekommande fall tillägg enligt 5 § tredje stycket omedelbart tas upp till beskattning hos det övertagande företaget. Bestämmelserna i 6 § andra stycket skall därvid äga motsvarande tillämpning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1992:705.

Lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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,
2. hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla där avsättningen till fonden har gjorts under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,

3. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,

4. beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,

5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller

6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

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

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att 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.

Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. *Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond i föreningen övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut.* Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

Lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

Härigenom föreskrivs att 10 och 12 §§ lagen (1979:611) om upphovsmannakonto skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*10 §¹

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.

Beskattning enligt första stycket skall inte ske om medel på upphovsmannakonto hos en bank till hela beloppet direkt överförs till ett motsvarande konto i en annan bank.

12 §

Skattskyldig som yrkar uppskov med beskattning skall till självdeklarationen foga utredning på blankett enligt av riksskatteverket fastställt formulär samt besked från banken om insättningen.

Skattskyldig skall i självdeklaration lämna uppgift om tillgodohavande på upphovsmannakonto vid beskattningsårets utgång.

Skattskyldig som yrkar uppskov med beskattning skall till självdeklarationen foga utredning på blankett enligt av Riksskatteverket fastställt formulär samt besked från banken om insättningen.

Vid överföring av kontomedel skall den överförande banken lämna den mottagande banken de uppgifter som behövs för att den mottagande banken skall kunna fullgöra sina skyldigheter enligt denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. De nya bestämmelserna tillämpas endast på överföringar av kontomedel som gjorts efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 1990:679.

Lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomst-taxeringen för viss aktieutdelning

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1967:94) om avdrag vid inkomst-taxeringen för viss aktieutdelning¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*4 §²

Avdrag medges inte senare än vid taxeringen för tjugonde beskatt-ningsåret efter det beskattningsår då inbetalning för aktierna först skedde.

Det belopp varmed avdrag med- ges får sammanlagt inte överstiga vad som inbetalats för aktierna.

Det belopp varmed avdrag med- ges får sammanlagt inte överstiga vad som inbetalats för aktierna. *Har aktierna skiftats ut enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdraget dock ej överstiga ett belopp som svarar mot insatskapi-talet i den förening som skiftat ut aktierna.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:955.

² Senaste lydelse 1978:955.

Lag om ändring i lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA)

Härigenom föreskrivs att lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

För svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening, som i kapitalplaceringssyfte innehar aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA) och som ej är sådant företag som avses i 7 § 8 mom. *tredje* stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall utdelning på aktie i SILA icke utgöra skattepliktig inkomst vid taxering till statlig inkomstskatt i den mån sammanlagda beloppet av utdelning, som SILA utbetalat för ett beskattningsår, motsvaras av utdelning som detta bolag under samma beskattningsår uppburit på aktier i Aktiebolaget Aerotransport (ABA). Vid bedömningen härav skall av SILA verkställd utdelning anses i första hand motsvara utdelning från ABA.

Föreslagen lydelse

För svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening, som i kapitalplaceringssyfte innehar aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA) och som ej är sådant företag som avses i 7 § 8 mom. *andra* stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall utdelning på aktie i SILA icke utgöra skattepliktig inkomst vid taxering till statlig inkomstskatt i den mån sammanlagda beloppet av utdelning, som SILA utbetalat för ett beskattningsår, motsvaras av utdelning som detta bolag under samma beskattningsår uppburit på aktier i Aktiebolaget Aerotransport (ABA). Vid bedömningen härav skall av SILA verkställd utdelning anses i första hand motsvara utdelning från ABA.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1984:1065.

Lag om ändring i skogskontolagen (1954:142)

Härigenom föreskrivs att 9 a § skogskontolagen (1954:142)¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*9 a §²

Har under året medel på skogskonto eller skogsskadekonto betalats ut enligt 6 § skall banken lämna uppgift om detta till skattemyndigheten. Detsamma gäller om *medlen överförs till annan bank enligt 8 § andra stycket* eller banken fått kännedom om avtal som avses i 9 § tredje stycket. Uppgiften skall lämnas senast den 31 januari följande år.

Har under året medel på skogskonto eller skogsskadekonto betalats ut enligt 6 § skall banken lämna uppgift om detta till skattemyndigheten. Detsamma gäller om banken fått kännedom om avtal som avses i 9 § tredje stycket. Uppgiften skall lämnas senast den 31 januari följande år.

Vid överföring av kontomedel skall den överförande banken lämna den mottagande banken de uppgifter som behövs för att den mottagande banken skall kunna fullgöra sina skyldigheter enligt denna lag

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. Den nya bestämmelsen tillämpas endast på överföringar av kontomedel som gjorts efter ikraftträdandet.

¹ Lagen omtryckt 1982:325.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1975:263.

² Senaste lydelse 1990:345.

Lag om återföring av allmän investeringsreserv

Härigenom föreskrivs följande.

Vid tillämpning av lagen (1990:685) om upphävande av lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv gäller följande. Återförs allmän investeringsreserv till beskattning enligt 11 § första stycket a–e eller 12 § andra stycket den upphävda lagen skall särskilt tillägg enligt 13 § första stycket sagda lag inte tas upp som skattepliktig intäkt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1993 års taxering.

Lag om upphävande av lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m.

Härigenom föreskrivs att lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m.¹ skall upphöra att gälla vid utgången av år 1992.

1. Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas vid 1993 och tidigare års taxeringar.

2. Föreskrifterna om värdering av tvångslagret i 7 § den upphävda lagen tillämpas även på 50 procent av tvångslagret vid 1994 års taxering, eller om företaget inte taxeras då, vid 1995 års taxering, i den mån företaget vid närmast föregående taxering tagit upp tvångslagret till lägre värde än vad som följer av bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

3. Obeskattade lagerlån som avses i 5 § 2 mom. den upphävda lagen skall utan hinder av vad som föreskrivs i första stycket nämnda lagrum tas upp till beskattning vid 1994 års taxering, eller om företaget inte taxeras då, vid 1995 års taxering.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1977:940
Lagen omtryckt 1977:940.

Lag om upphävande av lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m.

Härigenom föreskrivs att lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m. skall upphöra att gälla vid utgången av år 1992.

Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1993.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 10 november 1992

Närvarande: statsråden B. Westerberg, ordförande, Laurén, Hörnlund, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Björck, Könberg, Lundgren

Föredragande: statsrådet Lundgren

Proposition om vissa företagsskattefrågor, m.m.

1 Inledning

Tidigare har i olika sammanhang aviserats en förändring av företagsbeskattningen till i höst (jfr t.ex. dir. 1992:61). Den mest angelägna frågan var att införa nya regler för beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag. Ett sådant förslag redovisas i betänkandet (SOU 1991:100) Neutral företagsbeskattning. Detta förslag har anknytning till ett förslag om vissa ändringar i bolagsbeskattningen, (SOU 1992:67) Fortsatt reformering av företagsbeskattningen. Betänkandena har remissbehandlats. Flertalet remissinstanser ställer sig bakom huvudlinjerna i förslagen.

Ett led i den krisuppgörelse som slutits mellan regeringen och den socialdemokratiska oppositionen är att förslaget om beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag inte skall genomföras nu. Enligt min bedömning bör man därmed också avvakta med att ta ställning till ändrade bolagsskatte regler. Jag avser emellertid att återkomma till regeringen med ett sammanhållet förslag som bör komma att gälla fr.o.m. den 1 januari 1994. Det finns emellertid vid sidan av det berörda arbetet ett antal frågor som bör bli föremål för lagstiftning redan i höst.

Inom Finansdepartementet har utarbetats en promemoria med förslag till ändrade skatteregler för vissa omstruktureringsfall. Det gäller framför allt frågor som är specifika för omstrukturering av ekonomiska föreningar och då särskilt möjligheterna att ombilda en ekonomisk förening till aktiebolag.

Vidare har i en annan inom Finansdepartementet utarbetad promemoria behandlats frågan att ta bort de särskilda skattereglerna som finns avseende beredskapslagring av olja.

Promemoriorna har remissbehandlats. En förteckning över de remissinstanser som yttrat sig bör fogas som *bilaga 1* till protokollet. Remissammanställningar finns tillgängliga i lagstiftningsärendena (dnr 3480/92 och 3324/92). Vidare bör som *bilaga 2* fogas ett utdrag ur promemorian om oljelagring.

Riksdagen har i ett tillkännagivande begärt att regeringen prövar frågan om överföring av medel på upphovsmannakonto från en bank till en annan (bet. 1991/92:SkU30, rskr. 324).

Riksskatteverket (RSV) har i framställningar till Finansdepartementet hemställt om vissa lagändringar. Det gäller bl.a. vissa ändringar i lagen (1990:654) om avsättning till skatteutjämningsreserv, survlagen. Det förordas att bestämmelserna om värdering av aktier och andelar samt bestämmelserna om värdering av fastigheter som inte utgör omsättnings-tillgångar justeras. Vidare föreslås en ändring i bestämmelserna om avdrag för värdeminskning av inventarier i punkt 13 nionde stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, som en följd av det nya taxeringsförfarandet med en femårig omprövningsperiod. Framställningarna bör fogas till protokollet som *bilaga 3 och 4*.

Vidare har i framställningar från vissa näringslivsorganisationer önskemål framförts om lättnader vid beskattningen för främst småföretag. En annan fråga som uppmärksammas gäller företagens rätt till avdrag för kostnader för företagshälsovård.

Regeringen beslutade den 22 oktober 1992 att inhämta Lagrådets yttrande över vissa lagförslag. De till Lagrådet remitterade lagförslagen bör fogas till protokollet som *bilaga 5*. Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet som *bilaga 6*. Jag redovisar mina förslag i anledning av Lagrådets yttrande i avsnitt 3.2. samt i avsnitt 10.2.

Jag kommer i det följande att redovisa mina förslag med anledning av de nu anmärkta frågorna. Vidare tas upp bl.a. frågan om en upprepning av de lagstiftningsärenden avseende räntefördelning och skadeförsäkrings-företagens beskattning som beslutades förra hösten (jfr prop. 1991/92:60).

2 Ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag

2.1 Skattefrihet för utskiftning i samband med upplösning av föreningen

Mitt förslag: Särskilda skatteregler föreslås för att en ekonomisk förening skall kunna ombildas till ett aktiebolag utan omedelbara inkomstskattekonsekvenser. Utgångspunkten är att föreningen överför tillgångar och skulder till ett aktiebolag varefter föreningen upplöses. Utskiftningen vid upplösningen skall under vissa förutsättningar vara skattefri för mottagaren. Samtliga aktier i aktiebolaget skall skiftas ut. Det får inte vara fråga om utskiftning av andra tillgångar än aktier i annat än obetydlig omfattning. Värdet får inte överstiga 5 % av aktiernas nominella värde. Skattefriheten omfattar endast utskiftning av aktier. De utskiftade aktierna övertar anskaffningsvärdet för andelarna i föreningen.

Bestämmelsen om skattefrihet för utskiftning kombineras med undantag från uttagsbeskattning hos föreningen.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget. *Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* och *Sveriges Industriförbund m.fl.* framhåller dock behovet av en allmän översyn av omstruktureringsreglerna. *Sveriges Industriförbund m.fl.* anser vidare att det inte finns skäl att undanta föreningar som utgör fåmansföretag från möjligheten till skattelättnad. Några remissinstanser anser att det saknas ett resonemang huruvida det finns bestämmelser i föreningslagen som kan förhindra ett ombildningsförfarande. *LRF* anser att ytterligare klarlägganden behövs utifrån skatterättsliga aspekter men framför allt med tanke på föreningsrättsliga aspekter. *LRF* tar därför inte ställning till förslaget utan förutsätter att ett fullständigare förslag presenteras. *Kammarrätten i Stockholm* framför vissa lagtekniska synpunkter.

Bakgrunden till mitt förslag: Den ekonomiska föreningen är vid sidan av aktiebolaget den enda associationsform som är avsedd för näringsverksamhet utan personligt ansvar för ägarna. Bestämmelser om ekonomiska föreningar finns i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, föreningslagen.

En ekonomisk förening har till ändamål att genom ekonomisk verksamhet främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Uppkomna överskott delas i huvudsak ut i form av efterlikvid eller återbäring. Utmärkande för föreningsformen är det kooperativa inslaget, dvs. att medlemmarna skall delta i verksamheten som konsument, leverantörer eller på annat sätt.

En ekonomisk förening kan beskrivas som en personassociation vars ändamål är att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen i deras egenskap av exempelvis leverantörer eller konsumenter. Den ekonomiska föreningen skiljer sig härigenom från ett aktiebolag som är en kapitalassociation där utgångspunkten är att varje delägare skall få del av bolagets vinst i förhållande till sin andel av bolagets aktiekapital.

Medlemmar i den ekonomiska föreningen kan vara fysiska och/eller juridiska personer. Föreningen skall ha minst 5 medlemmar. Antalet medlemmar får dock vara 3 eller 4 om minst 3 medlemmar är ekonomiska föreningar eller andra föreningar som är juridiska personer (2 kap. 1 § föreningslagen)¹. Om antalet medlemmar går ned under det lägsta antalet inträder likvidationsplikt.

Föreningslagen bygger på den grundläggande kooperativa principen om självfinansiering. Den ekonomiska föreningen är för sin kapitalförsörjning främst hänvisad till medlemsinsatser och till de vinster som kan genereras i verksamheten.

Vissa begränsade möjligheter finns att anskaffa riskkapital - utöver vinstkonsolidering och medlemsinsatser - genom förlagsinsatser. Det är fråga om särskilda kapitalinsatser som räknas till föreningens bundna egna kapital men intar en mellanställning mellan medlemskapital och

¹ Regeringen har i en nyligen avlämnad lagrådsremiss föreslagit en ändring i föreningslagen av innebörd att det minsta antal medlemmar som skall ingå i en ekonomisk förening sänks från fem till tre. Förslaget innebär också att den nuvarande skillnaden mellan fysiska och juridiska personer slopas.

lånat kapital. Vid föreningens upplösning har förlagsinsatserna rätt till betalning framför medlemsinsatserna men efter alla borgenärer. Förlagsinsatser kan tecknas av andra än medlemmarna. Avkastningen på förlagsinsatser utgör utdelning och inte ränta. Insatserna är bundna under minst 5 år.

I 10 kap. föreningslagen finns bestämmelser som reglerar i vilken utsträckning föreningens medel får utbetalas till medlemmarna. Utbetalning i annan form än utdelning får förekomma vid nedsättning eller återbetalning av medlemsinsatserna och vid likvidation av föreningen.

Utdelning av överskott i föreningen kan ske på två olika sätt. Överskottet kan fördelas efter den omfattning i vilken medlemmarna deltagit i föreningens verksamhet eller i övrigt tagit denna i anspråk. Det kan exempelvis vara fråga om efterlikvider, återbäring etc. Överskottet kan också fördelas i förhållande till varje medlems inbetalda medlemsinsatser.

Beskattningen av ekonomiska föreningar

I fråga om principerna för inkomstberäkning, koncernbidrag, kedjebeskattnings etc. överensstämmer i huvudsak beskattningsreglerna för ekonomiska föreningar med de bestämmelser som gäller för aktiebolag.

I princip skall vinsten i en ekonomisk förening dubbelbeskattas. Det innebär att vinsten först beskattas hos föreningen och därefter - när den delas ut - hos delägarna. Principen om dubbelbeskattnings har emellertid luckrats upp för ekonomiska föreningar som i beskattningshänseende anses som kooperativa.

En förening anses som kooperativ om den är öppen och i sina angelägenheter tillämpar lika rösträtt (2 § 8 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL). Har en kooperativ förening av vinsten på sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar har föreningen rätt till avdrag för denna utdelning. En kooperativ förening har också rätt till avdrag för insatsutdelning, dvs. vinstutdelning i förhållande till insatsernas storlek (2 § 8 mom. första och andra styckena SIL).

Beskattningen av medlemmarna

När en enskild näringsidkare innehar en andel i en ekonomisk förening och andelsinnehavet är betingat av den verksamhet som bedrivs skall utdelning från föreningen och reavinst vid försäljning av andelen tas upp som intäkt av näringsverksamhet (punkt 1 tredje stycket och punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § KL). I annat fall skall utdelning och reavinst tas upp som inkomst av kapital (3 § 1 mom. SIL). Kooperativ utdelning som utgör en besparing av levnadskostnaderna är dock skattefri för medlemmen (3 § 7 mom. första stycket SIL).

För aktiebolag m.fl. juridiska personer hänförs alla inkomster till inkomstslaget näringsverksamhet.

Särskilda regler gäller för utskiftning vid föreningens likvidation. Sådan utskiftning behandlas skattemässigt som utdelning till den del det utskiftade beloppet överstiger inbetald insats (3 § 8 mom. andra stycket

SIL). I samband med fusion som avses i 2 § 4 mom. SIL skall dock endast den del av utskiftningen som utgörs av annat än andelar i den övertagande föreningen behandlas som utdelning.

Med inbetald insats avses det belopp som finns bokfört på andelskapitalets konto i den ekonomiska föreningen. Har insatskontot ökat på annat sätt än genom inbetalda insatser under den ekonomiska föreningens bestånd skall medlemmarna beskattas för utdelning vid ökningstillfället för att förhindra att vinstmedlen blir obeskattade vid föreningens likvidation.

Skälen för mitt förslag: Den ekonomiska föreningen har till ändamål att genom medlemmarnas deltagande skapa en direkt ekonomisk fördel för medlemmarna. De begränsade möjligheterna till kapitalförsörjning gör emellertid att den ekonomiska föreningen kan vara mindre lämpad som associationsform för mer kapitalkrävande verksamheter. För en verksamhet som en gång startades i föreningsform kan därför en expansion med krav på ökade investeringar innebära ett behov av att övergå till aktiebolagsformen för att förbättra möjligheterna att anskaffa riskkapital.

Föreningslagen innehåller bestämmelser om fusion i vissa fall. En fusion kan ske genom att en ekonomisk förening går upp i en annan ekonomisk förening (absorption) eller genom att två eller flera ekonomiska föreningar förenas så att de bildar en ny förening (kombination). Fusion mellan ekonomisk förening och aktiebolag är endast möjlig i fråga om en moderförening och ett helägt dotteraktiebolag.

Beslut om fusion fattas av föreningsstämman. För ett sådant beslut gäller särskilda omröstningsregler. Vidare fordras rättens tillstånd att genomföra fusionen. De civilrättsliga reglerna skyddar såväl borgenärerna i den överlåtande föreningen som den eventuella minoritet medlemmar som motsätter sig fusionen. Innebörden av en fusion är att det överlåtande företaget upphör utan likvidation och dess tillgångar och skulder övertas av det övertagande företaget utan särskilda uppgörelser med borgenärerna.

Föreningslagen innehåller inte några särskilda regler för ombildning av en ekonomisk förening till ett aktiebolag. En sådan ombildning är likväl möjlig men den måste genomföras i flera steg. Olika alternativ är tänkbara men oavsett vilken lösning som väljs kommer de allmänna inkomstskattereglerna normalt att medföra skatteeffekter för såväl föreningen som dess medlemmar.

Min inställning är att det i möjligaste mån bör undvikas att skattereglerna lägger hinder i vägen för valet av företagsform. I olika sammanhang har också särskilda skatteregler införts för att underlätta samhälls-ekonomiskt önskvärda omstruktureringar. Även i detta sammanhang finns skäl att föreslå sådana regler.

En självklar utgångspunkt för mina fortsatta överväganden är att ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag skall ske enligt gällande civilrättsliga regler i föreningslagen.

Det är medlemmarna - direkt eller indirekt genom deltagande i föreningsstämman - som skall ta ställning till om formen för verksamheten i det enskilda fallet skall ändras. För den förening vars medlemmar

beslutar att övergå till bolagsformen innebär de förslag jag nu kommer att lägga fram att det på ett enkelt och rationellt sätt skall vara möjligt att ombilda en ekonomisk förening till aktiebolag utan omedelbara skatteeffekter för föreningen och dess medlemmar.

Även om olika alternativ kan vara möjliga ligger det närmast till hands att de särskilda skattereglerna utformas för följande ombildningsförfarande. Föreningen bildar ett aktiebolag. Vid bolagsbildningen använder föreningen sina tillgångar som apportegendom. Föreningens tillgångar kommer därefter att utgöras av aktier i bolaget. Föreningen upplöses genom likvidation och tillgångarna skiftas ut till medlemmarna.

En fördel med det nu beskrivna förfarandet är att föreningsstämman utöver nödvändiga stadgeändringar bör kunna fatta samtliga beslut som erfordras för en ombildning. Förfarandet kräver alltså inte direkt aktivitet från samtliga medlemmar. Det här är också det förfarande som använts vid bl.a. ombildning av sparbank till bankaktiebolag (jfr prop. 1990/91:136).

Svenska Bankföreningen har framfört den synpunkten att en ekonomisk förening normalt inte får överlåta verksamheten till ett dotterbolag eftersom föreningen inte enbart får syssla med aktieförvaltning. För att överlåtelsen från föreningen till aktiebolag skall bli giltig föreningsrättsligt torde det enligt Bankföreningen krävas en ändring i föreningslagen.

Av 1 kap. 1 § föreningslagen framgår att ett kriterium för en ekonomisk förening är att medlemmarna deltar i verksamheten. En förening som har till ändamål att äga och förvalta aktier i syfte att få avkastning på insatt kapital kan inte registreras. Någon aktieförvaltning i den meningen är det inte fråga om när en förening i samband med ombildning innehar ett aktiebolag. I dessa fall är det endast fråga om att som ett led i en avvecklingsprocess flytta över den verksamhet medlemmarna tidigare bedrev i föreningen till aktiebolaget. Bestämmelserna i föreningslagen torde därför inte lägga hinder i vägen för ett sådant förfarande.

En överlåtelse av tillgångar i samband med en omstrukturering betraktas som en avyttring som i princip skall beskattas enligt allmänna regler. Överlåtelser vid omstruktureringar sker i många fall till skattemässiga restvärden. Vid en överlåtelse som sker till underpris kan det bli fråga om uttagsbeskattning (punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL). Utagsbeskattning innebär att skatteeffekten blir densamma som om egendomen sålts till marknadspris.

Om särskilda skäl föreligger får enligt det nämnda lagrummet uttagsbeskattning underlåtas (jfr prop. 1989/90:110 s. 556 f.). Under vissa förutsättningar godtas alltså att tillgångar vid företagsombildning överförs från ett företag till ett annat till skattemässiga restvärden även om marknadsvärdet är högre. Till skillnad mot tidigare gäller efter skattereformen att uttagsbeskattning kan aktualiseras även i fråga om reavinstbeskattad egendom, t.ex. aktier.

I promemorian uttalades att särskilda skäl att underlåta uttagsbeskattning torde föreligga när en ekonomisk förening som ett första steg

i ett ombildningsförfarande överlåter sin verksamhet till ett dotteraktiebolag mot ett vederlag av nyemitterade aktier. Några invändningar har inte framkommit vid remissbehandlingen. *Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* anser emellertid att detta undantag uttryckligen bör regleras.

En reglering i denna fråga skulle begränsas till överlåtelser som sker under samma beskattningsår som föreningen löses upp och tillgångarna skiftas ut till medlemmarna. Frågan om uttagsbeskattning avgörs ju vid taxeringen för det beskattningsår under vilket överlåtelserna sker. Den omständigheten att utskiftning av de nyemitterade aktierna sker först ett senare beskattningsår bör emellertid inte utgöra hinder mot att underlåta uttagsbeskattning.

När en förening som ett led i en avvecklingsprocess överlåter sin verksamhet till ett helägt dotterbolag i utbyte mot nyemitterade aktier får särskilda skäl mot uttagsbeskattning anses föreligga (jfr också Regeringsrättens dom i det s.k. Sipanomålet, dnr 3745-1991, dom den 26 maj 1992). Någon särskild reglering kan enligt min mening inte anses nödvändig.

Nästa steg i ombildningsprocessen är att föreningsstämman fattar beslut om likvidation av föreningen. Tillgångarna, dvs. aktierna, skall då skiftas ut till medlemmarna.

Utskiftning i samband med likvidation av föreningen behandlas skattemässigt som utdelning till den del det utskiftade beloppet överstiger inbetald insats i föreningen (3 § 8 mom. andra stycket SIL). Det finns inte några uttryckliga regler som innebär att utdelningsbeskattning kan underlåtas om särskilda skäl föreligger. Att detta ändå kan medges i vissa situationer torde framgå av praxis (jfr Regeringsrättens dom i det s.k. Sipanomålet).

Betydelsefulla undantag har gjorts från principen om dubbelbeskattning i fråga om vinster i ekonomiska föreningar. En utskiftning från en ekonomisk förening till dess medlemmar får ändå anses innebära att tillgångar lämnar den dubbelbeskattade sektorn. Detta torde utgöra ett hinder mot att - utan särskilda regler - underlåta utdelningsbeskattning. Att de tillgångar som skiftas ut utgörs av aktier förändrar inte denna bedömning (jfr också prop. 1990/91:167 s. 18).

Allmänna regler innebär att föreningen vid utskiftning kan komma att uttagsbeskattas. Möjlighet torde inte heller föreligga att underlåta uttagsbeskattning när det är fråga om uttag av tillgångar som skall skiftas ut och lämna den dubbelbeskattade sektorn.

Sammanfattningsvis krävs således särskilda bestämmelser om skattefrihet för medlemmarna för utskiftning i form av aktier vid upplösning av den ekonomiska föreningen och om undantag från uttagsbeskattning för föreningen i fråga om uttag av de aktier som skall skiftas ut.

En skattefrihet för utskiftning i form av aktier bör inte regleras som en definitiv skattebefrielse utan endast som ett uppskov med beskattningen. Framtida utdelning på aktien och en vinst vid en eventuell försäljning av aktien bör beskattas enligt allmänna regler. En uppskofsregel bör inte vara generell utan begränsas till sådan utskiftning av aktier som sker i anslutning till att föreningen övergår till aktiebolagsformen.

En naturlig utgångspunkt skulle kunna vara att ställa det kravet att föreningen skall överföra samtliga tillgångar till ett nybildat aktiebolag och därefter skifta ut aktierna i bolaget. Detta krav skulle säkerställa att den verksamhet som bedrivits i föreningen i oförändrad omfattning kommer att överföras till bolaget. För att tidsmässigt hålla ihop de olika faserna i ombildningsförfarandet kunde vidare det kravet ställas att utskiftning sker inom viss tid efter överlåtelsen till bolaget.

Förhållandena kan emellertid vara sådana att föreningen överlåter verksamheten till ett dotteraktiebolag i vilket redan viss del av verksamheten bedrivs. Detta är rimligen inte något som bör diskvalificera från skattebefrielse. Villkoren skall säkerställa att den verksamhet som bedrivits i föreningen försättningsvis kommer att bedrivas i aktiebolaget. Detta syfte bör uppnås om det krävs att utskiftningen väsentligen skall avse aktier i ett bolag och att samtliga aktier i bolaget skall skiftas ut.

Enligt föreningslagen är det tillåtet med olika insatsskyldighet för olika medlemsgrupper. För att inte praktiska problem skall uppkomma vid utskiftning av aktierna till medlemmarna kan det av avrundningsskäl vara nödvändigt att viss kontantersättning lämnas. Värdet av den del av utskiftningen som avser annat än aktier bör dock begränsas till maximalt 5 % av det nominella värdet på aktierna. Skattebefrielsen bör enbart omfatta utskiftning i form av aktier. Ersättning som utgår i annan form bör beskattas fullt ut. Av allmänna regler följer att vid beskattningen skall andra tillgångar än kontanter tas upp till marknadsvärdet.

Ett uttryckligt undantag föreslås från huvudregeln om uttagsbeskattning beträffande uttag av aktier som skall skiftas ut. I den mån andra tillgångar än aktier och kontanter skiftas ut gäller den allmänna regeln om uttagsbeskattning.

I promemorian undantogs *föreningar som utgör fåmansföretag* från möjligheten till skattelättnad. Skälet var att de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och reavinst annars skulle kunna kringgå i samband med att en förening ombildas till ett aktiebolag. Särreglerna för *delägare i fåmansföretag* innebär att utdelning och reavinst på aktier och andelar skall beskattas i inkomstslaget kapital till den del inkomsten kan anses utgöra en schablonmässigt beräknad normal kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och reavinst i princip skall beskattas som om det vore fråga om lön (3 § 12 mom. SIL).

Sveriges Industriförbund m.fl. har hävdade att de allmänna motiv som ligger till grund för förslaget gör sig lika starkt gällande i fråga om fåmansföretag som andra föreningar. Jag delar givetvis den uppfattningen men jag är med hänsyn till de särskilda fåmansföretagsreglerna ändå inte beredd att i det här sammanhanget låta fåmansföretag omfattas av bestämmelsen.

Mitt förslag om skattefrihet för utskiftning av aktier bör tas in i 3 § 8 mom. SIL och den kompletterande bestämmelsen om undantag från uttagsbeskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL.

2.2.1 Obeskattade reserver m.m.

Mitt förslag: Vid ombildning av en ekonomisk förening som uppfyller de krav som ställs för skattebefrielse får den del av uppskovsbeloppet i föreningen som ännu inte återförts till beskattning återföras till beskattning i aktiebolaget enligt de villkor som gällde för föreningen.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna lämnar förslaget utan erinran. *Svenska Bankföreningen* framför synpunkter avseende möjligheten att neutralisera effekten av en återföring av skatteutjämningsreserven. *Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* framhåller att det kan underlätta med en uttrycklig regel som medger att avsättning till skatteutjämningsreserv får övertas av aktiebolaget.

Skälen för mitt förslag: Avsättning till skatteutjämningsreserv (surv) kan enligt survlagen beräknas på ett underlag motsvarande bolagets egna kapital (K-surv) eller på lönesumman (L-surv). En mot survavdraget svarande avsättning skall göras i räkenskaperna. Avsättningen skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår varefter ny avsättning för året kan beräknas.

När en ekonomisk förening som gjort en survavsättning upplöses kommer föreningen att beskattas för en intäkt som svarar mot återföringen av föregående års survavsättning. För att denna återföring inte skall föranleda några skattekonsekvenser i föreningen i samband med en ombildning kan föreningen lämna ett koncernbidrag till bolaget med ett belopp som svarar mot den återförda survavsättningen. Bolaget kan i sin tur kvitta denna intäkt mot en survavsättning.

Förutsättningarna för rätt till avdrag för koncernbidrag finns i 2 § 3 mom. SIL. En av förutsättningarna är att dotterföretag som mottar koncernbidrag skall ha varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började driva verksamhet av något slag. *Svenska Bankföreningen* är av den uppfattningen att förutsättningarna för koncernbidrag inte är uppfyllda under det beskattningsår som föreningen upplöses beroende på att kravet att dotterföretaget skall vara helägt under hela beskattningsåret för såväl givare som mottagare i sådant fall inte är uppfyllt.

Min inställning är att om föreningen lämnar koncernbidrag och därefter upplöses under samma beskattningsår får det anses som om föreningen avkortat sitt beskattningsår. Kravet att dotterföretaget skall ha varit helägt under hela beskattningsåret för mottagaren får därmed anses vara uppfyllt. Även om motsvarande krav inte är uppfyllt när det gäller givaren torde det ändå vara förenligt med grunderna för lagstiftningen att medge avdrag. Skälet till att kravet inte formellt är uppfyllt är ju att

föreningen har upphört att existera (jfr bl.a. RÅ 1973 ref 37). Det innebär alltså att det inte torde finnas något behov av en uttrycklig bestämmelse i survlagen att survavsättning får övertas.

Lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver reglerar i vilken omfattning och under vilken tid obeskattade reserver skall återföras till beskattning. Vid 1992 års taxering - i vissa fall vid 1993 års taxering - beslutas ett uppskovsbelopp som utgörs av skillnaden mellan de obeskattade reserver föreningen redovisar och den survavsättning som gjorts. Uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning med i princip 25 % per år under fyra år.

Utan särskilda regler kommer återstående uppskovsbelopp i föreningen att i sin helhet återföras till beskattning vid föreningens upplösning. Vid en ombildning som uppfyller de krav som ställs för skattebefrielse bör den del av uppskovsbeloppet i föreningen som ännu inte återförts till beskattning få återföras till beskattning i aktiebolaget enligt de villkor som gällde för föreningen.

Förslaget föranleder en ändring i 8 § återföringslagen.

2.2.2 Annell-avdrag

Mitt förslag: För det bolag till vilket föreningen överfört sina tillgångar begränsas rätten till Annell-avdrag för nyemissioner före utskiftningstillfället till ett belopp som svarar mot insatskapitalet i föreningen.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: RSV ifrågasätter om rätt till Annell-avdrag skall medges eftersom något nytt kapital inte har tillförts företagssektorn genom ombildningen.

Skälen för mitt förslag: Enligt lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning, Annell-lagen, medges avdrag (Annell-avdrag) för utdelning som lämnas på nyemitterade aktier. Genom avdraget begränsas första ledet i dubbelbeskattningen. I princip skall avdrag inte medges när utdelningen går till en aktieägare som är befriad från skatt på utdelningen.

Det förhållandet att inbetalning för aktierna skett genom tillskott av apportegendom hindrar inte att Annell-avdrag medges. Apportegendomen får emellertid inte bestå av aktier, andelar i ekonomiska föreningar eller i vissa fall andelar i handelsbolag (5 § Annell-lagen). Ett skäl till detta är att det emitterande bolaget kan vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på de som apportegendom erhållna aktierna eller andelarna. Möjlighet till dispens finns om bestämmelsen kan antas hindra strukturalisering som är önskvärd från allmän synpunkt (5 § andra stycket Annell-lagen).

Det bolag till vilket föreningen överfört sin verksamhet bör inte ha rätt till Annell-avdrag för nyemissioner som ligger i tiden före utskiftnings-

tillfället. Skälet är att den dubbelbeskattade sektorn inte har tillförts något nytt eget kapital vid emissionstillfället. I fråga om ett belopp som svarar mot insatskapitalet i föreningen är emellertid förhållandena annorlunda. Det kapitalet har en gång tillförts företagssektorn och när föreningen upplöses bör aktiebolaget få tillgodoräkna sig beloppet som underlag för Annell-avdrag.

Mitt förslag föranleder en ändring i 4 § Annell-lagen.

2.2.3 Ersättningsfonder m.m.

Mitt förslag: Vid ombildning till aktiebolag får ersättningsfond i den ekonomiska föreningen övertas av bolaget.

Promemoriaförslaget: Förslaget innehöll inte någon möjlighet att överta ersättningsfond.

Remissinstanserna: RSV anser att generella regler bör göra det möjligt att vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag föra över olika fonder till bolaget.

Skälen för mitt förslag: Före skattereformen hade företagen möjlighet att göra avsättningar till olika fonder vars syfte var att företaget skulle kunna undvika ett besvärande skatteuttag om vissa tillgångar realiserades och återinvestering därefter skedde i samma slag av tillgångar.

De olika fondlagarna byggde i huvudsak på samma teknik. Den skattepliktiga vinst som uppkom när en viss tillgång realiserades fick sättas av till en särskild fond. Fonden skulle tas i anspråk för investeringar i samma slags tillgångar inom tre år. Tidsrymden kunde efter dispens förlängas med tre år. När fonden togs i anspråk för en viss tillgång reducerades tillgångens avskrivningsunderlag.

Genom skattereformen sänktes skattesatsen för ekonomiska föreningar, aktiebolag m.fl. till 30 %. Vid full avsättning till K-surv sjunker den effektiva skatten på en reavinst till ca 23 %. Det ansågs därför inte föreligga tillräckliga skäl för att behålla reglerna om allmänna investeringsfonder, fartygsfonder, särskilda nyanskaffningsfonder m.fl.

Eftersom det inte längre finns möjlighet att göra avsättning till dessa fonder anser jag att det inte bör införas en möjlighet att föra över eventuella kvarvarande fonder till ett aktiebolag. För övrigt finns enligt gällande regler möjligheter att efter ansökan överta vissa fondavsättningar, exempelvis allmän investeringsfond.

För extraordinära fall fanns möjlighet att skjuta upp beskattningen genom en avsättning till de s.k. eldsvådefonderna. Avsättningen gjordes i en force majeure situation. Tillämpningsområdet för fonderna utvidgades i och med skattereformen och fonderna benämns numera ersättningsfonder. För dessa fonder bör införas en möjlighet till övertagande när en ekonomisk förening ombildas till ett aktiebolag.

Mitt förslag föranleder ändring i 9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder.

Mitt förslag: Föreligger förutsättningar för skattefrihet vid utskiftning av aktier i samband med likvidation av föreningen skall den mottagna aktien överta andelens anskaffningsvärde.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget lämnas utan erinran.

Skälen för mitt förslag: När förutsättningar för skattefrihet föreligger för utskiftning av aktier i samband med likvidation av föreningen bör den mottagna aktien överta andelens anskaffningsvärde. Framtida utdelning på aktien och vinst vid en eventuell försäljning av aktien skall beskattas enligt allmänna regler.

Är det fråga om utskiftning som utgörs dels av aktier, dels av annan egendom, omfattar skattebefrielsen endast värdet av de aktier som skiftas ut. Annan ersättning beskattas fullt ut utan hänsyn till andelens anskaffningsvärde.

I undantagsfall kan den situationen uppkomma att de utskiftade aktierna utgör omsättningstillgångar hos mottagaren. Skattelättnaden bör gälla även i dessa situationer. Huvudregeln får anses vara att en bokförings-skyldig som erhåller utdelning på sina aktier skall ta upp en intäkt som motsvarar den utdelade egendomens marknadsvärde. Denna princip får anses gälla oavsett i vilken form utdelning lämnas och oavsett om den är skattepliktig eller ej (jfr prop. 1990/91:167, s.20). En bestämmelse om skattefrihet för utskiftning i form av aktier måste därför kombineras med en särskild lagervärderingsregel. Den närmare utformningen av reglerna redovisas i specialmotiveringen.

En bestämmelse om anskaffningsvärdet på utskiftade aktier bör tas in i 27 § 2 mom. SIL och en regel om värdering av lagret i punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL. I bestämmelsen om skattefrihet för utskiftning av aktier i 3 § 8 mom. SIL föreslås en särskild bestämmelse för de fall de utskiftade aktierna utgör omsättningstillgångar hos mottagaren.

För en medlem som bedriver näringsverksamhet kan andelsinnehavet vara betingat av verksamheten. I sådant fall skall reavinsten vid avyttring av andelen beskattas som intäkt av näringsverksamhet. En enskild näringsidkares innehav av aktier kan däremot - om aktierna inte utgör omsättningstillgångar - aldrig ingå i näringsverksamheten. Byte av andelar till aktier i samband med ombildning skulle alltså formellt kunna betraktas som ett uttag ur näringsverksamheten. När skattefrihet föreligger i fråga om utskiftning av aktier i samband med ombildning blir det självfallet inte aktuellt att tillämpa den allmänna regeln om uttagsbeskattning.

Som bl.a. RSV påpekat kommer reavinsten vid avyttring av aktier som erhålls vid ombildning av en förening att beskattas som inkomst av kapital. Den lägre skattesatsen vid beskattning av reavinsten motverkas till viss del av att aktien inte får räknas in i survunderlaget. Någon åtgärd från min sida i denna fråga torde inte vara påkallad.

3.1 Byte av andelar

Mitt förslag: Möjlighet till uppskov skall finnas även när andelar i en ekonomisk förening avyttras till ett bolag och vederlaget utgörs av nyemitterade aktier i det köpande bolaget.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks av en majoritet av remissinstanserna. Erinringar framförs emellertid mot att ett ombildningsförfarande som sker med hjälp av uppskavsregeln inte kan ske helt utan skattekonsekvenser. Det finns exempelvis inte regler som medger att uppskavsbelopp som ännu inte har återförts till beskattning får återföras till beskattning i aktiebolaget. *LRF* anser inte att det är lämpligt att utvidgningen av uppskavsregeln - som föreslagits i promemorian - används för ett alternativt ombildningsförfarande.

Bakgrunden till mitt förslag: Med avyttring avses i reavinsthänseende försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom (24 § 1 mom. SIL).

I samband med skattereformen infördes en bestämmelse som innebär att uppskov med beskattningen kan medges vid avyttring av aktier i vissa situationer. Företsättningarna är att aktierna avyttras till ett bolag och att vederlaget uteslutande utgörs av nyemitterade aktier i det köpande bolaget (27 § 4 mom. SIL). Under dessa förhållanden anses att bytet regelmässigt genomförs av strukturella skäl (jfr prop. 1989/90:110, s. 453). Skatteplikt inträder först när de nyemitterade aktier som erhållits i utbyte avyttras. De mottagna aktierna anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna.

Skälen för mitt förslag: Möjligheten till uppskov som infördes i och med skattereformen ersatte den s.k. strukturrationaliseringsregeln som innebar att regeringen helt eller delvis kunde medge befrielse från reavinstbeskattning vid avyttring av aktier och andelar som innehafts mer än två år (35 § 3 mom. tredje stycket KL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 1990). En förutsättning för sådan befrielse var att beskattningen kunde antas hindra strukturrationalisering som ansågs önskvärd från allmän synpunkt.

I motsats till den s.k. strukturrationaliseringsregeln omfattar inte bestämmelsen i 27 § 4 mom. SIL andelar i ekonomiska föreningar. Något skäl som talar mot att föra in andelar i tillämpningsområdet för bestämmelsen torde inte finnas. Jag föreslår att så sker.

För en enskild näringsidkare kan som redan nämnts ett andelsinnehav vara betingat av den bedrivna verksamheten. Detta gäller däremot inte aktier om det inte är fråga om aktier som utgör omsättningstillgångar. Avyttring av andelarna innebär därför ett uttag ur näringsverksamheten. I de fall uppskov med beskattningen medges enligt 27 § 4 mom. SIL vid

En utsträckning av tillämpningsområdet för uppskovsregeln kan också innebära en alternativ möjlighet att ombilda en förening till aktiebolag. En sådan ombildning skulle ske på så sätt att medlemmarna och inte föreningen bildar ett aktiebolag. Som apportegendom använder medlemmarna sina andelar. I och med bolagsbildningen övergår medlemmarna till att vara aktieägare. Därefter beslutar bolaget som ensam ägare till samtliga andelar i föreningen att upplösa föreningen genom likvidation. Vid upplösning av föreningen skiftas samtliga tillgångar ut till föreningens medlemmar som i detta fall enbart utgörs av aktiebolaget.

Som tidigare nämnts (avsnitt 2.1) behandlas utskiftning vid likvidation skattemässigt som utdelning till den del utskiftat belopp överstiger inbetald insats (3 § 8 mom. SIL). I 7 § 8 mom. SIL finns regler för ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings skattefrihet för mottagen utdelning. Skattefrihet föreligger bl.a. om det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet. När det är fråga om upplösning av det utdelande bolaget får innehavets storlek vid utskiftningstillfället antas vara avgörande för bedömningen av om innehavet är så stort att förutsättningar för utdelningsskattefrihet föreligger.

Ett ombildningsförfarande enligt den nu beskrivna modellen har den nackdelen att det kräver aktivitet från samtliga medlemmar. Var och en skall vara beredd att avyttra sin andel. Om aktiebolaget inte kan förvärva samtliga andelar måste andra lösningar användas beträffande de andelar som inte kan förvärfas. Det innebär praktiska svårigheter eftersom upplösning av föreningen kan dra ut på tiden. Som uttalades i promemorian kan emellertid förfarandet vara en lämplig lösning för en förening med ett begränsat antal medlemmar.

Några remissinstanser har påpekat att en ombildning enligt detta alternativ inte är möjlig att genomföra helt utan skattekonsekvenser. Bl.a. saknas bestämmelser som medger att föreningens uppskovsbelopp övertas av bolaget.

Min avsikt är inte att det nu beskrivna ombildningsförfarandet skall omfattas av andra skattelättnader än den som följer av uppskovsregeln. Det innebär alltså bl.a. att jag inte föreslår någon särskild bestämmelse för övertagande av uppskovsbelopp.

Mitt förslag föranleder en ändring i 27 § 4 mom. SIL.

3.2 Vederlaget vid byte

Mitt förslag: Vederlaget vid byte av aktier och andelar får förutom nyemitterade aktier i det köpande bolaget utgöras av kontanter motsvarande högst 10 % av de nyemitterade aktiernas nominella värde. Den del av vederlaget som utgörs av pengar beskattas fullt ut.

Promemorieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt. Den del av vederlaget som inte utgår i nyemitterade aktier kunde dock utgå i annan form än pengar.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* tillstyrker förslaget men anser att det inte är nödvändigt att begränsa den del av vederlaget som får utgå i annan form än aktier eftersom det förhållandet att sådan ersättning skall beskattas i sin helhet torde utgöra en tillräcklig spärr mot annat än begränsade kontantersättningar. Bedöms en spärr ändå vara nödvändig anser föreningen att den bör knytas till marknadsvärdet och inte till aktiernas nominella värde som ofta är mycket lågt.

Skälen för mitt förslag: En förutsättning för uppskov med beskattningen vid avyttring av aktier är enligt 27 § 4 mom. SIL att vederlaget uteslutande utgörs av nyemitterade aktier i det köpande bolaget.

Uppköpsvillkor som lämnas till aktieägarna i ett bolag kan formuleras på olika sätt. Ett alternativ kan omfatta nyemitterade aktier och ett annat kontant vederlag. Huruvida 27 § 4 mom. SIL är tillämplig bedöms utifrån varje aktieägares avyttring för sig.

Praktiska svårigheter kan föreligga att formulera utbytesvillkoren så att förutsättningarna för uppskov är uppfyllda. Är det exempelvis fråga om aktier i olika serier noterade till olika kurser kan det vara nödvändigt att komplettera erbjudandet om nyemitterade aktier med viss kontantersättning. När det är fråga om en mindre kontantersättning kan ifrågasättas om förekomsten av denna skall utesluta möjligheten till uppskov.

Till bilden hör att EG:s ministerråd har antagit ett direktiv (90/434/EEG) som behandlar frågan om gemensamma skatteregler vid fusion m.m. Syftet med direktivet är att vissa omstruktureringar skall kunna genomföras utan att några omedelbara skattekonsekvenser uppkommer för det överlåtande bolaget och dess aktieägare. En förutsättning för att uppskov med beskattningen skall medges vid byte av aktier är enligt direktivet att vederlaget utgörs av aktier i det köpande bolaget och att eventuell kontant ersättning uppgår till högst 10 % av det nominella värdet på aktierna.

Min inställning är att det bör ges möjlighet till uppskov även om en del av vederlaget utgörs av annat än nyemitterade aktier. Uppskov skall dock inte komma ifråga för den del av reavinsten som belöper på annat än aktierna. Denna del motsvarar i princip så stor del av den totala reavinsten (vederlaget med avdrag för det genomsnittliga anskaffningsvärdet) som svarar mot förhållandet mellan kontant ersättning och det totala vederlaget. En sådan reavinstberäkning innebär emellertid praktiska svårigheter. Bl.a. uppkommer problem om det är fråga om olika serier av aktier för vilka olika genomsnittsberäkningar måste göras.

I promemorieförslaget anses ett praktiskt hanterbart alternativ vara att den del av vederlaget som utgår i annat än aktier beskattas utan hänsyn till de avyttrade aktiernas anskaffningsvärde. Jag delar den uppfattningen. En remissinstans har framfört den synpunkten att denna lösning i sig utgör en tillräcklig spärr mot annat än begränsade kontantersättningar. Det skulle därför inte finnas något behov att begränsa utrymmet för kontant ersättning.

Ett motiv för uppskov med beskattningen är att ett byte av aktier inte innebär att den skattskyldige får några kontanta medel att betala en reavinstskatt med. Det argumentet förlorar givetvis i betydelse om en större del av vederlaget betalas ut i annan form än aktier. Min inställning är därför att det bör vara en uttrycklig förutsättning för uppskov att vederlaget endast till en begränsad del får utgå i annat än aktier.

I promemoriaförlaget sattes gränsen för värdet av annan ersättning än nyemitterade aktier till högst 10 % av de nyemitterade aktiernas nominella värde. Det förhållandet att marknadsvärdet på aktierna många gånger kan vara högre ansågs sakna betydelse.

Svenska Bankföreningen har framhållit att många företag har låga nominella värden på sina aktier och att det kan vara praktiskt omöjligt att inför ett aktiebyte höja dessa värden. Om skillnaden är stor mellan marknadsvärdet på aktierna och det nominella värdet ger ett utrymme för kontant ersättning på högst 10 % av det nominella värdet inte tillräcklig möjlighet att formulera utbytesvillkor som täcker olika innehav och samtidigt uppfyller förutsättningarna för uppskov.

Att knyta möjligheten till kontant ersättning till aktiernas nominella belopp innebär att utrymmet blir beroende av relationen mellan marknadsvärdet och det nominella värdet på aktierna. Det kan hävdas att ett mer rättvisande resultat erhålls om utrymmet i stället knyts till aktiernas marknadsvärde men det alternativet innebär också praktiska problem. Bl.a. uppkommer värderingsfrågor för aktier som inte är noterade. Utformningen av uppköpsvillkor kan också försvåras av att förutsättningarna för uppskov kan ändras beroende på fallande aktiekurser. Behovet av att kunna förutse skattekonsekvenserna när ett erbjudande om uppköp lämnas skulle därför kunna kräva att förutsättningarna för uppskov knyts till den tidpunkt då erbjudandet lämnas.

Frågan om utrymmet för kontant ersättning blir aktuell även vid anpassning till det EG-direktiv som behandlar fusioner och andra företagsombildningar. I möjligaste mån bör en med direktivet likformig lösning eftersträvas. I avvaktan på denna anpassning anser jag därför att en lämplig begränsning för den del av vederlaget som - utan att möjligheten till uppskov går förlorad - får utgöras av annat än aktier bör vara högst 10 % av aktiernas nominella värde.

Förslaget i lagrådsremissen innebar att den del av vederlaget som utgår i annat än nyemitterade aktier inte var begränsad till pengar. Lagrådet har emellertid påpekat att aktiebolagskommittén nyligen lagt fram förslag (SOU 1992:83) till anpassning av aktiebolagslagen till bl.a. EG:s tredje bolagsdirektiv (78/855/EEG) som handlar om fusioner. Enligt förslaget får vederlaget vid fusion - förutom aktier - inte utgöras av annat än kontant ersättning. Lagrådet anser att den nya regleringen i 27 § 4 mom. bör utformas på motsvarande sätt för att man skall vara säker på att den står i överensstämmelse med EG:s direktiv.

Jag instämmer i Lagrådets synpunkter. Bestämmelsen i 27 § 4 mom. bör alltså utformas så att vederlaget utöver nyemitterade aktier får utgöras av pengar motsvarande högst 10 % av de nyemitterade aktiernas nominella värde.

Att skattepliktig intäkt inte anses uppkomma vid ett aktiebyte enligt 27 § 4 mom. SIL innebär också att avdrag inte medges för en eventuell förlust vid ett aktiebyte. En förlust uppkommer om värdet på de aktier som erhållits i byte understiger anskaffningsvärdet på de utbytta aktierna. Avdrag kan i ett sådant fall medges först när de mottagna aktierna avyttras.

Förslaget att kontantärsättning skall beskattas fullt ut gäller även i de fall marknadsvärdet på aktier som erhålls i byte understiger anskaffningsvärdet på de avyttrade aktierna. En eventuell förlust blir avdragsgill först när de mottagna aktierna säljs. Är det fråga om aktier som inte är marknadsnoterade är förlusten avdragsgill till 70 % (3 § 2 mom. SIL). Det kan således i dessa fall bli fråga om en viss merbeskattning. Det köpande bolaget torde dock vanligen kunna utforma bytesvillkoren så att vederlag lämnas i sådan form att uppskovsbestämmelsen inte blir tillämplig för de aktieägare för vilka bytet innebär en förlust. Det kan exempelvis vara fråga om ett vederlag som uteslutande utgörs av kontant ersättning.

Eftersom bytesvillkoren kan variera mellan olika aktieägare är det naturligt att beräkna utbytesförhållandet med utgångspunkt från de aktier som tillfaller den enskilde aktieägaren.

Mitt förslag föranleder ändring i 27 § 4 mom. SIL.

4 Anskaffningsvärdet för andelar som erhållits i samband med fusion av ekonomiska föreningar

Mitt förslag: Andelar som erhållits vid fusion mellan två eller flera ekonomiska föreningar skall överta anskaffningsvärdet för de andelar som avyttrades vid fusionen. För andelar som förvärvats före den 1 januari 1992 får anskaffningsvärdet beräknas till 20 % av försäljningsvederlaget.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: LRF anser att det saknas tillräckligt bärande skäl för att ändra den hittillsvarande ordningen. I vart fall anser LRF - med instämmande av FAR - att en ändring bör gälla endast fusioner som äger rum efter att bestämmelsen trätt i kraft.

Skälen för mitt förslag: I föreningslagen finns bestämmelser om fusion mellan ekonomiska föreningar, om fusion mellan en ekonomisk förening och ett helägt dotterbolag samt om en ekonomisk förenings inlösen av aktierna i ett dotteraktiebolag. Utmärkande för en fusion enligt föreningslagen är att medlemmarna i den överlåtande föreningen alltid blir medlemmar i den övertagande föreningen om de inte utträder enligt särskilda regler.

Vid fusion upphör en eller flera föreningar att existera. Medlemmarna beskattas endast till den del de erhåller annat än andelar i den övertagan-

de föreningen (3 § 8 mom. andra stycket SIL). Medlemmarna i den överlåtande föreningen kan tillgodoföras ett högre insatsbelopp i den övertagande föreningen än de inbetalt i den överlåtande föreningen utan att mellanskillnaden föranleder att de beskattas. Det kan bl.a. bero på att det finns övervärden i den överlåtande föreningen. Eftersom beskattning vid en framtida försäljning eller inlösen av andelarna torde ske med utgångspunkt från insatsbeloppet i den övertagande föreningen kommer ett belopp motsvarande skillnaden mellan insatsbeloppen i den gamla resp. den nya föreningen att bli obeskattat.

Den gällande regleringen för beskattning av andelsägare i samband med fusion infördes år 1957. Av förarbetena (prop. 1957:46 s. 29) framgår att man bl.a. diskuterade att vid en senare avyttring beskatta andelsägaren med utgångspunkt från inbetald insats i den överlåtande föreningen. En sådan bestämmelse ansågs emellertid föranleda stora praktiska svårigheter.

Utgångspunkten för skattelättnader vid omstruktureringar är att det skall vara fråga om ett uppskov med beskattningen och inte en definitiv skattebefrielse. Jag föreslår därför en uttrycklig bestämmelse som slår fast att vid fusion skall anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna övertas av de andelar som erhålls i byte.

Den av mig föreslagna regeln ger ett korrekt materiellt resultat. Däremot kan det inte undvikas att mitt förslag att anskaffningsvärdet för andelar som avyttrats i samband med en fusion skall övertas av de andelar som erhålls i byte kan innebära vissa praktiska svårigheter. Det gäller särskilt i de fall lång tid förflutit sedan fusionen genomfördes. Det förhållandet är dock inte specifikt för äldre innehav av andelar.

I fråga om marknadsnoterade aktier - och andra finansiella instrument utom optioner och terminer - finns en särskild schablonregel för beräkning av anskaffningsvärdet. Denna schablonregel innebär att anskaffningsvärdet bestäms till 20 % av vederlaget vid avyttringen (27 § 2 mom. andra stycket SIL). Ett skäl till att schablonregeln behölls i samband med skattereformen var svårigheterna att visa den verkliga anskaffningskostnaden speciellt när aktierna förvärvats genom ett benefikt fång (prop. 1989/90:110 s. 456).

Av praktiska skäl bör schablonregeln få tillämpas även vid avyttring av andelar i ekonomiska föreningar. Det innebär att anskaffningsvärdet för andelar får beräknas till en kvotdel av försäljningsintäkten. En förutsättning bör dock vara att andelen har förvärvats före den 1 januari 1992. Det innebär att om andelen har erhållits i samband med en fusion bör schablonregeln vara tillämplig om fusionen genomförts före den 1 januari 1992.

Förslaget om ändring av beräkning av anskaffningsvärdet för andelar som erhållits i samband med fusion föranleder en ändring i 3 § 8 mom. SIL. En utvidgning av schablonregeln vid beräkning av anskaffningsvärdet för andelar bör tas in i 27 § 2 mom. SIL.

5 Avyttring av andel i ekonomisk förening vid likvidation och konkurs

Prop.1992/93:131

Mitt förslag: På samma sätt som för finansiella instrument som utgivits av ett aktiebolag införs en uttrycklig regel att finansiellt instrument som utgivits av en ekonomisk förening anses avyttrat om det definitivt förlorat sitt värde till följd av att föreningen har upplösts genom likvidation eller konkurs.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget lämnas utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Avgörande för om en avyttring skett är att egendomen eller en del av egendomen definitivt avhånts ägaren. Av rättspraxis framgår att en avyttring i vissa fall ansetts föreligga även när en egendom utslöcknar utan att den byter ägare. I syfte att undanröja vissa oklarheter men även i viss mån utsträcka området för vad som anses som avyttring infördes i samband med skattereformen en bestämmelse i 24 § 2 mom. SIL att med avyttring jämställs förlust som uppkommit genom att aktier och andra finansiella instrument blivit värdelösa beroende på att det bolag som utgett instrumentet upplösts genom konkurs eller likvidation (prop. 1989/90:110, s. 392).

Bestämmelsen har utformats så att den endast avser finansiella instrument som utgetts av bolag. Även andelar och andra finansiella instrument som utgetts av en ekonomisk förening bör emellertid omfattas av regeln.

Förslaget föranleder en ändring i 24 § 2 mom. första stycket SIL.

6 Den särskilda skattelagstiftningen om beredskapslagring av olja avvecklas

Mitt förslag: Lagen om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. upphävs. Den praktiska konsekvensen av en sådan åtgärd är att de alternativa möjligheterna att värdera beredskapslager av olja tas bort.

Övergången till en tillämpning av generella lagervärderingsregler föreslås ske under en tvåårsperiod med början vid 1994 års taxering.

Lagen om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m. upphävs.

Promemorieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Fyra remissinstanser, *Sveriges Industriförbund*, *Svenska Petroleum Institutet (SPI)*, *Vattenfall AB* och *Kraftverksföre-*

ningen, avstyrker förslaget att ta bort lagervärderingsreglerna. Bl.a. anförs att beredskapslagret inte bör tas upp till något värde vid inkomst-taxeringen eftersom det inte kan disponeras fritt av lagerhållaren. En annan argumentationslinje är att lagervärderingsreglerna bör omprövas först vid en framtida översyn av beredskapslagringspolitiken. Vidare anförs från några håll att avskattningsperioden bör förlängas till fyra år om förslaget genomförs. Övriga remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran.

Förslagen i övrigt tillstyrks eller lämnas utan erinran. När det gäller avskrivningsregler för skyddade anläggningar - som begränsats till att gälla anläggningar som färdigstälts under en viss tidsperiod - anser *SPI* att motsvarande regler kan komma att behövas om en diskuterad ändring av lagringsskyldigheten genomförs som innebär att de statliga krigslagren sprids till ett större antal platser och ansluts till oljeindustriens anläggningar.

Bakgrunden till mitt förslag: I den remissbehandlade promemorian finns bl.a. en utförlig redovisning av utvecklingen av den svenska beredskapspolitiken avseende oljelagring. Redovisningen har bifogats som bilaga 2. En sammanfattning kan göras enligt följande. År 1938 infördes en skyldighet för oljehandeln och raffinaderierna att hålla lager av oljeprodukter i händelse av avspärming eller andra kriser. Något stöd från samhället utgick inte till de lagringsskyldiga företagen vare sig i form av direkta bidrag eller genom gynnande skatteregler knutna till lagringen.

Under perioden fram till slutet av 1950-talet gjordes endast smärre förändringar av den ursprungliga beredskapspolitiken. De bedömningar som då gjordes var att oljekonsumtionen under den närmaste trettioårsperioden skulle tredubblas (se bl.a. SOU 1957:4 s. 16). Det var därför nödvändigt att radikalt utvidga oljeberedskapen. Det medförde att lagringsskyldigheten ökade i avsevärd omfattning. Vidare kom företag som importerade olja för egen förbrukning och vissa större förbrukare att omfattas av lagringsskyldigheten. Regeringen fick också rätt att förordna att del av lagret skulle förvaras i berggrum. Olika stödformer infördes. Statliga anläggnings- och lagringslån (i realiteten bidrag) utgick till oljebranschen för att uppföra lagringsanläggningar och anskaffa lager. Särskilda skatteregler infördes genom lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. och senare även genom lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m. Reglerna gjorde det bl.a. möjligt för företagen att på skattemässigt fördelaktiga villkor skriva av bergrumsanläggningar samt skriva ner värdet på beredskapslagren.

Nuvarande bestämmelser om lagringsskyldighet finns i lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol. I lagen föreskrivs att säljare och förbrukare skall hålla beredskapslager (tvångslager) av bl.a. olika oljeprodukter om försäljningen eller förbrukningen uppgått till en viss nivå. Förslagen i lagrådsremissen innebär inte några förändringar av lagstiftningen att hålla beredskapslager. Sedan år 1975 bestäms lagrings-

skyldigheten för fredskrisituationer även av vissa åtaganden som Sverige gjort mot andra länder. Fredskrislagren skall motsvara 90 dagars förbrukning.

Den utveckling av oljeanvändningen som förutsågs på 1950-talet har brutits. Sedan år 1970 har oljeförbrukningen halverats, från 31 000 000 m³ till 15 000 000 m³. För budgetåret 1991/92 uppgår näringslivets beredskapslager av bensen och olja till drygt 3 000 000 m³. Antalet lagringsskyldiga oljehandelsföretag och förbrukare är ungefär 140. Av dessa svarar 7 oljebolag för 70 % av lagringen. 1958 års lag om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. innehåller dels fördelaktiga bestämmelser om värdering av beredskapslager av olja, dels bestämmelser om de statliga lån som utgick för uppbyggnaden av oljelagringen och dels bestämmelser om avskrivning av skyddade oljelagringsanläggningar.

Reglerna innebär i korthet följande. Bestämmelser finns bl.a. om beskattning av lagerlån och om värdering av beredskapslager. Dessa regler är kopplade till varandra. Lagerlånen är statliga bidrag utformade som amorterings- och räntefria lån. Lånen skrivs av eller efterskänks med 5 % om året. Samtliga lån är i sin helhet avskrivna per den 30 juni 1989. Lagerlånen tas upp till beskattning enligt den skattskyldiges bestämmande. Värderingsregeln innebär att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på beredskapslagret skall godkännas vid taxeringen om inte värdet understiger värdet på obeskattade lagerlån. När ett lån beskattats i sin helhet kan beredskapslagret värderas till 0 kronor.

Lagen innehåller också särskilda bestämmelser om avskrivning på oljelagringsanläggningar. Bestämmelserna som var tidsbegränsade har inte förlängts efter den senaste tidsperiodens utgång (1989 års taxering). Skyddade lagringsanläggningar i berggrum skrevs av under fem år. Statliga anläggningslån som utgick för uppförande av berggrummen beskattades med en femtedel om året. Intäkterna kunde alltså kvittas mot avskrivningarna.

En förutsättning för att få tillämpa de särskilda lagervärderingsreglerna är att lagerlån utgått. Sådana lån lämnades till år 1978. Säljare och förbrukare av olja som inte fått lagerlån kan alltså inte värdera sina beredskapslager enligt de förmånliga reglerna. Till den kategorin hör nästan två tredjedelar av de lagringsskyldiga företagen. Dessa företag svarar dock för endast en liten del av den totala lagringsmängden. Enligt uppgift från Närings- och teknikutvecklingsverket (NUTEK) har lagerlån inte utgått för lagring av gasol (som i det här sammanhanget jämföras med olja). Inte heller förbrukare av naturgas som lagrar ersättningsbränsle lär ha tillämpat reglerna. Skattereglerna gäller överhuvudtaget inte för beredskapslager av kol.

För den del av ett lagringsskyldigt företags lager som inte värderas enligt den särskilda lagen (kommersiellt lager) tillämpas de generella lagervärderingsreglerna i KL. Dessa gav före skattereformen möjlighet att i normalfallet värdera lagret till ungefär halva anskaffningsvärdet. Skattereformen innebar en radikal förändring på den punkten. Möjligheterna att utnyttja lagervärderingen i ett allmänt resultatutjämnande syfte

är mycket begränsade. Numera anknyts bestämmelsen till lägsta värdets princip. Den värdering av lagret som gjorts i räkenskaperna godtas skattemässigt om värderingen inte understiger det lägsta av anskaffningsvärdet eller verkliga värdet. Alternativt får lagret tas upp till 97 % av lagrets samlade anskaffningsvärde (prop. 1991/92:86, bet. 1991/92: SkU30, SFS 1992:693). Bestämmelserna återfinns numera i punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL. Reglerna för tvångslager av olja i 1958 års lagstiftning behandlades inte i skattereformen.

För att dämpa skatteeffekterna av omläggningen av lagervärderingen i skattereformen tillskapades en möjlighet att återföra företagens lagerreserver successivt. Bestämmelserna finns i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver (återföringslagen). Systemet innebär i stora drag att ett belopp motsvarande de reserver som formellt skall tas upp till beskattning vid 1992 års taxering minskat med det årets avsättning till skatteutjämningsreserv i stället får skattas av under en fyraårsperiod (i normalfallet vid 1992 - 1995 års taxeringar).

Vissa företag synes, trots att de fortfarande är lagringsskyldiga för olja, ha återfört sina lagerreserver avseende beredskapslager med stöd av återföringslagen och tillämpar numera fullt ut de generella lagervärderingsreglerna. Många lagringsskyldiga företag använder emellertid fortfarande 1958 års lagstiftning.

Skälen för mitt förslag: Lagervärderingsreglerna infördes tillsammans med andra subventionsformer när skyldigheten att lagra olja kraftigt utvidgades mot slutet på 1950-talet som en följd av den ökade oljekonsumtionen. Redan vid införandet betonades att åtgärderna skulle vara tidsbegränsade (prop. 1958:124 s. 40). De behov som motiverade införandet föreligger inte längre. Nu är utvecklingen den motsatta. Sedan 1970-talet har konsumtionen gradvis gått ner. Lagringsskyldigheten har också minskat.

Denna utveckling har också en motsvarighet när det gäller statens syn på de olika stödformerna i tvångslagringssystemet. Några lagerlån har inte lämnats sedan slutet av 1970-talet. Möjligheten att få lagerlån var särskilt betydelsefull eftersom rätten att tillämpa lagervärderingsreglerna bl.a. förutsätter att den skattskyldige fått sådana lån. Som en följd av ett ändrat lagringssystem där staten övertagit ansvaret för krigslagringen förlängdes inte de tidsbegränsade föreskrifterna om avdrag för avskrivning på oljelagringsanläggningar ytterligare.

Mot bakgrund av utvecklingen under de senaste decennierna framstår det som konsekvent att också slopa det stöd som lagervärderingsreglerna innebär. Frågan om att nu ta detta steg har en naturlig koppling till beslutet i skattereformen att ta bort rätten till nedskrivning på lager enligt de generella reglerna i KL. Jag delar därför uppfattningen i promemorian att de särskilda lagervärderingsreglerna bör tas bort. Mitt ställningstagande innebär att det inte finns anledning att vänta med ett beslut tills resultatet av en eventuell framtida översyn av beredskapslagringspolitiken föreligger.

I fråga om lagervärderingen bör särskilda övergångsregler införas. En rimlig avvägning är att övergångsperioden anknyter till den avskattnings-

period som skulle ha gällt för ett företag som i stället valt att utnyttja återföringslagens regler för återföring av obeskattade reserver i skattereformen. Nämnas kan att motsvarande gäller för hypoteksföreningarnas obeskattade reserver (prop. 1991/92:119, bet. 1991/92:NU32, SFS 1992:702).

Det leder till att KL:s lagervärderingsregler i normalfallet tillämpas på hela beredskapslagret senast vid 1995 års taxering. I promemorian föreslogs att det vid 1994 års taxering borde vara möjligt att använda de förmånliga bestämmelserna i 7 § 1 mom. lagen om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. på en fjärdedel av tvångslagret. För att få en mjukare övergång anser jag att den särskilda lagervärderingsregeln i stället bör få tillämpas på högst hälften av beredskapslagret vid 1994 års taxering.

Rätten att utnyttja övergångsreglerna bör gälla endast i den mån ett företag vid närmast föregående taxering - i normalfallet vid 1993 års taxering - utnyttjat bestämmelserna i 7 § 1 mom., dvs. redovisat tvångslagret till ett lägre värde än som skulle ha följt vid en tillämpning av KL:s generella regler (punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL). Det innebär att nedskrivningsrätten begränsas till högst 50 % av föregående års nedskrivning av tvångslagret. Om ett företag vid 1993 års taxering skrivit ned sitt tvångslager (värde 100 enligt KL:s regler) med t.ex. 20 och redovisat det till 80 får tvångslagret vid 1994 års taxering skrivas ned enligt övergångsbestämmelserna med högst 10 (50 % av 20). Om tvångslagret fortfarande är värt 100 vid 1994 års taxering skall det således tas upp till lägst 90 (lagerreserv 10).

Punkt 2 av övergångsbestämmelserna till upphävelagen bör därför justeras något i förhållande till promemoriaförslaget.

Bokföringsnämnden (BFN) har i sitt remissyttrande framfört synpunkter till ledning för redovisningen av reserverna under avvecklingen. BFN anför bl.a. följande.

BFN hänvisar beträffande de redovisningsmässiga aspekterna på upphävandet av de särskilda lagervärderingsreglerna och på de nämnda övergångsreglerna till två av nämndens uttalanden.

I uttalandet BFN U 91:1 behandlas frågan hur uppskovsbelopp och avveckling av obeskattade reserver i bl.a. lager skall redovisas. Av uttalandet framgår att upplösning av öppet redovisade reserver i lager redovisas som bokslutsdisposition i resultaträkningen. Övrig resultatpåverkan till följd av att bolaget i sin bokföring ändrat principer för värdering av lager ingår i rörelseresultatet före avskrivningar. Storleken av denna resultatpåverkan skall, om den inte är oväsentlig, framgå av not till resultaträkningen. Den del av uppskovsbeloppet som inte tas upp till beskattning omedelbart redovisas i balansräkningen som obeskattad reserv under beteckningen uppskovsbelopp för lagerreserv m.m. Avsättning till liksom framtida upplösning av uppskovsbelopp redovisas som bokslutsdisposition under beteckningen avsättning till/upplösning av uppskovsbelopp för lagerreserv m.m.

I uttalandet BFN U 92:1 behandlas frågan hur lagret skall redovisas i bokföringen om företag utnyttjar möjligheten att enligt den s.k. alternativregeln vid beskattningen ta upp lagret till 97 % av

det samlade anskaffningsvärdet. Av uttalandet framgår att det tidigare var vanligt att lagret på tillgångssidan togs upp netto efter reducering med det då tillåtna skattemässiga inkuransavdraget även om värdet därmed kom att understiga ett värde beräknat enligt lägsta värdets princip. En motsvarande redovisning - innebärande att lagret tas upp till ett enligt alternativregeln skattemässigt godtaget värde - bör även fortsättningsvis kunna tillåtas under förutsättning att avvikelser från en värdering enligt lägsta värdets princip inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning.

Reglerna om avskrivning av skyddade anläggningar innebär bl.a. att berggrummen får skrivas av under en femårsperiod på liknande sätt som ovanjordscisterner eller andra inventarier. De första avskrivningsreglerna gällde anläggningar som färdigställdes under de beskattningsår för vilka taxering verkställdes åren 1959 - 1966. Härefter har reglerna förlängts till att omfatta anläggningar som färdigställdes under det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1989.

Genom lagen om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m. kunde företagen betala in medel till stiftelsen med avdragsrätt. När utbetalning sker beskattas beloppen hos företaget. Genom detta system kunde intäkterna (pristillägg) för att uppföra lagringsanläggningar kvittas mot kostnaderna (avskrivningarna).

Fr.o.m. år 1987 har staten tagit över ansvaret för den skyddade lagringen. Som ett led i omställningen har flertalet av näringslivets skyddade anläggningar överlåtits till staten. Enligt vad som inhämtats från NUTEK och SPI finns det inte längre kvar några oavskrivna skyddade anläggningar i privat regi. Enligt SPI utnyttjas inte längre stiftelsen. Eftersom de tidsbegränsade avskrivningsreglerna inte längre kan tillämpas bör det inte finnas något hinder mot att de formellt upphävs. Stiftelselagen bör också kunna upphävas. Gamla regler bör fortfarande gälla för avsättningar som skett före avskaffandet.

Eventuella obeskattade lagerlån bör tas upp till beskattning vid 1994 års taxering.

7.1 Skatteutjämningsreserv (surv)

Mitt förslag: Vid beräkning av kapitalunderlaget skall aktier, andelar m.m. tas upp till anskaffningsvärden beräknade enligt genomsnittsmetoden, dvs. de anskaffningsvärden som skall användas vid en reavinstberäkning.

Fastigheter som värderas enligt alternativregeln skall anses anskaffade den 1 januari 1991. Det innebär bl.a. att utgifter för tillbyggnad av fastigheten fr.o.m. denna tidpunkt får läggas till ett enligt alternativregeln beräknat anskaffningsvärde.

Skälen för mitt förslag: Regler för värderingen av tillgångar vid beräkning av kapitalunderlaget finns i 5 § survlagen. Av 5 § första stycket 5 nämnda lag framgår att aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar skall tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. första stycket SIL. Andelar i utländska företag skall tas upp till 65 % av dessa värden.

I 27 § 2 mom. första stycket SIL finns grundregeln för beräkning av anskaffningsvärden enligt genomsnittsmetoden. Vid beräkningen utgår man från faktiska anskaffningsutgifter för finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade instrumentet.

Vid avyttring av aktier kan i vissa fall uppskovsregler bli tillämpliga. En uppskovsregel i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL gäller vid koncerninterna avyttringar av aktier och andelar som innehas av organisatoriska skäl. När det köpande företaget avyttrar den erhållna aktien till en köpare utanför koncernen beräknas den skattepliktiga reavinsten eller avdragsgilla reaförlusten med utgångspunkt från anskaffningspriset hos det bolag som ursprungligen innehade aktien.

En annan uppskovsregel har tidigare beskrivits. Det är bestämmelsen i 27 § 4 mom. SIL som är tillämplig när aktier förvärvas av ett bolag och vederlaget för aktierna uteslutande utgörs av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. Här övertar de mottagna aktierna de avyttrade aktiernas anskaffningsvärde.

Vid försäljning av aktier beräknas anskaffningsvärdet enligt huvudregeln i 27 § 2 mom. första stycket SIL. I fråga om koncerninterna avyttringar används det faktiska anskaffningsvärdet för det bolag inom koncernen som ursprungligen innehade aktierna (2 § 4 mom. tionde stycket). Har aktierna erhållits genom sådant byte att uppskovsregeln i 27 § 4 mom. SIL tillämpats används det faktiska anskaffningsvärdet för de vid bytet avyttrade aktierna.

Underlaget för survavsättning är det beskattade egna kapitalet. Avsättningsunderlaget skall inte påverkas av andra förändringar i det egna kapitalet än sådana som haft skattemässig verkan. Har uppskov med beskattningen av en reavinst medgetts bör det belopp som svarar mot

reavinsten inte heller påverka kapitalunderlaget. Att detta varit avsikten framgår av ett uttalande i förarbetena i anslutning till 5 § survlagen (prop. 1989/90:110 s. 739).

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 företags 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.

Regeringsrätten har i en av RSV åberopad dom den 28 september 1992 avseende ett överklagat förhandsbesked (mål nr 1254-1991) prövat utformningen av 5 § första stycket 5 survlagen. Omständigheterna i målet var i huvudsak följande. Ett företag hade till ett utländskt koncernföretag apportionerat andelar i ett antal dotterföretag. I utbyte erhöles nyemitterade andelar i det mottagande företaget. Uppskavsregeln i 27 § 4 mom. första stycket SIL var tillämplig på avyttringen av andelarna. Frågan gällde vilket värde på de nyemitterade andelarna som skulle ligga till grund för beräkning av survunderlaget. Regeringsrätten förklarade att det genomsnittliga anskaffningsvärdet skulle beräknas med utgångspunkt från marknadsvärdet av de apportionerade aktierna vid bytestidpunkten.

I domen anförde Regeringsrätten bl.a. att hänvisningen i 5 § första stycket 5 survlagen till 27 § 2 mom. första stycket SIL avser en av ett stort antal föreskrifter i SIL som är av betydelse för hur reavinst skall beräknas. Eftersom survlagen endast hänvisar till detta lagrum kan något annat lagrum inte vara tillämpligt vid bestämmande av survunderlaget. Det innebär att till grund för beräkning av kapitalunderlaget skall läggas de "faktiska anskaffningsutgifter" som avses i 27 § 2 mom. första stycket SIL.

Regeringsrätten konstaterade vidare att de ovan återgivna motivuttalandena visar att avsikten varit att de anskaffningsvärden som skall användas vid en reavinstberäkning också skall användas vid beräkning av survunderlaget. Regeringsrätten ansåg emellertid att en sådan tillämpning skulle vara oförenlig med lagtextens ord "faktiska anskaffningsutgifter" och med det förhållandet att 5 § första stycket 5 lagen om skatteutjämningsreserv innehåller en hänvisning enbart till 27 § 2 mom. första stycket SIL men inte till övriga nyss nämnda lagrum.

Regeringsrätten har således ansett att den aktuella bestämmelsen i survlagen skall tillämpas så att det inte finns något utrymme att beakta olika föreskrifter i SIL om övertagande av anskaffningsvärden i samband med att en uppskavsregel tillämpats vid reavinstberäkningen. Det får bl.a. till följd att en obeskattad reavinst kan påverka kapitalunderlaget och ge utrymme för en större survavsättning. En sådan tillämpning strider mot grunderna för lagstiftningen och kan ge ett materiellt helt otillfredställande resultat. Utformningen av värderingsbestämmelserna i survlagen bör därför ändras så att detta undviks och att syftet vid lagens tillkomst uppfylls.

Den föreslagna ändringen bör tillämpas första gången vid 1993 års taxering. Med hänsyn till att bestämmelsen med den tolkning Regeringsrätten gett den kan ge ett gynnsammare resultat bör skattskyldig som har ett räkenskapsår som avslutas före den 31 december 1992 få beräkna kapitalunderlaget i enlighet med äldre bestämmelser.

RSV har aktualiserat ytterligare en fråga som rör survlagens tillämpning. I 5 § första stycket 4 survlagen finns huvudregeln för värdering av fastighet som inte utgör omsättningstillgång. En sådan fastighet skall tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknade avdrag. I 5 § andra stycket survlagen finns en alternativ värderingsregel. Bestämmelsen erbjuder ett alternativ för att värdera äldre fastigheter med låga anskaffningsvärden. I dessa fall kan det också vara praktiskt svårt att säkert fastställa det skattemässiga restvärdet. Fastighet som förvärvats före ingången av år 1991 får i stället tas upp till viss del av taxeringsvärdet minskat med värdeminskningssavdrag och liknade avdrag som medgetts vid 1982-1991 års taxeringar om avdraget per år räknat uppgått till minst 10 % av det nämnda värdet.

Med hänsyn till syftet med bestämmelsen bör utgifterna för exempelvis en tillbyggnad som sker efter utgången av år 1990 få läggas till det värde som räknats fram enligt den alternativa värderingsregeln. Det har satts i fråga om en tillämpning av den nuvarande bestämmelsen leder till ett sådant resultat. Bestämmelsen bör justeras för att undanröja denna oklarhet.

Mina förslag föranleder ändringar i 5 § första stycket 5 och 6 survlagen och i andra stycket nämnda paragraf.

7.2 Kompenserande avdrag på grund av överavskrivning av inventarier

Mitt förslag: I gällande rätt finns ett krav på att en taxering skall ha blivit slutligt avgjord för att avdrag för överavskrivning av inventarier skall kunna medges vid följande års taxeringar. Detta krav slopas.

Skälen för mitt förslag: Den som har gjort avskrivning av inventarier i räkenskaperna med större belopp än han kan medges avdrag för vid taxeringen får dra av det överskjutande beloppet genom en årlig avskrivning efter 20 %. Beloppet behandlas som en tillkommande post i deklarationen och avskrivs sedan planmässigt under fem år räknat från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen gjordes. Det värde på vilket räkenskapsenlig avskrivning beräknas påverkas inte. En förutsättning för att få tillämpa förfarandet är att taxeringen i fråga skall ha blivit slutligt avgjord. Bestämmelser om detta finns i punkt 13 nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

I en skrivelse (dnr 4233/92) till Finansdepartementet har RSV föreslagit att kravet på att taxeringen i fråga skall ha blivit slutligt avgjord slopas.

I det nya taxeringsförfarandet, som tillämpas fr.o.m. 1991 års taxering (prop. 1989/90:74, bet. 1989/90:SkU32, SFS 1990:324), kan en omprövning av taxeringen göras inom fem år efter utgången av taxeringsåret. En taxering som inte överklagas anses slutligt avgjord först vid femårsperiodens utgång. Reglerna om omprövning innebär att i det fall ett taxeringsbeslut ändras vid omprövning eller efter överklagande kan följdändring ske i efterföljande taxeringar (4 kap. 13 § andra stycket 1 och 17 § 3 taxeringslagen (1990:324)). Det finns därför enligt min mening inte skäl att behålla ett krav på att taxeringen skall ha blivit slutligt avgjord för att avdrag för överavskrivning skall kunna medges.

Jag föreslår därför att en ändring görs i punkt 13 nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Eftersom regeln bör tillämpas när beslut om avvikelser från avskrivningen i räkenskaperna har fattats vid taxeringen enligt den nya ordningen bör de föreslagna nya bestämmelserna få tillämpas första gången i fråga om avskrivning som skett i räkenskaper som legat till grund för 1991 års taxering. Frågan om när överavskrivning får börja avskrivas kan då uppkomma första gången vid 1992 års taxering. Har avdrag vid denna taxering vägrats före lagens ikraftträdande kan omprövning ske.

7.3 Räntefördelning

Mitt förslag: Tillämpningen av reglerna om räntefördelning m.m. för enskilda näringsidkare och handelsbolag skjuts upp ytterligare ett år.

Skälen för mitt förslag: För enskilda näringsidkare finns särskilda regler om räntefördelning. Dessa innebär att om en förvärvskällas kapitalunderlag, beräknat enligt 4 och 6 §§ survlagen, är negativt skall ett belopp motsvarande det negativa kapitalunderlaget multiplicerat med statslåneräntan redovisas som intäkt av näringsverksamhet. Ett motsvarande belopp får dras av i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna verkar så att avdragseffekten för vissa skuldräntor schablonmässigt begränsas till 30 %.

Reglerna om räntefördelning infördes i och med skattereformen. För att lindra övergången infördes vissa lättnadsregler. Negativa underlag som uppkommit före övergången till det nya skattesystemet undantas t.o.m. 1999 års taxering genom bestämmelser om en övergångspost. Vid beräkning av kapitalunderlaget får fastigheter som utgör anläggningstillgångar tas upp till 70 % av det bokförda restvärdet alternativt 70 % av 60-100 % av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet. Övergångsposten motsvarar det negativa kapitalunderlaget till den del det överstiger ett fribelopp om 50 000 kr. Vidare gäller att övergångsposten får behandlas som en tillgångspost vid beräkning av kapitalunderlaget i survsammanhang.

Enligt de ursprungliga övergångsreglerna skulle övergångsposten normalt ha beräknats vid 1992 års taxering på grundval av kapitalunderlaget per den 1 januari 1991. Genom lagändringar förra hösten uppskötts tillämpningen av reglerna ett år i avvaktan på resultatet av utredningsarbetet om beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag (prop. 1991/92:60 s. 92 ff.). Arbetet har slutförts (SOU 1991:100). Betänkandet har remissbehandlats. Som jag inledningsvis redovisat avser jag att senare återkomma till regeringen med ett förslag på grundval av förslaget i betänkandet. De nuvarande bestämmelserna om räntefördelning m.m. bör därför inte börja tillämpas. I avvaktan på slutligt ställningstagande bör tillämpningen av reglerna om räntefördelning skjutas upp ytterligare ett år.

Övergångsposten skall således - om inte mitt senare förslag innebär annat - beräknas tidigast vid 1994 års taxering på grundval av kapitalunderlaget den 1 januari 1993. Det föranleder ändringar i övergångsbestämmelserna till KL och survlagen.

7.4 Skadeförsäkringsföretag

Mitt förslag: De särskilda reglerna för skadeförsäkringsföretag vid beräkningen av kapitalunderlaget i survhänseende skall gälla även vid 1993 års taxering.

Skälen för mitt förslag: En fråga som uppkom vid övergången till det nya företagsskattesystemet och som ännu inte fått en slutlig lösning gäller skadeförsäkringsföretagens reserveringsmöjligheter och avskattning av obeskattade reserver (se prop. 1991/92:60 s. 94 ff.).

Svårigheterna har sin grund i främst skattefördelar vid byte av företagsform från ömsesidigt bolag till försäkringsaktiebolag. Särskilt de ömsesidiga bolagen har ansett sig bli missgynnade i jämförelse med till försäkringsaktiebolag ombildade ömsesidiga bolag. En ombildning ökar kapitalunderlaget för survavsättning (K-surv) och utrymmet för avsättning till säkerhetsreserv.

I avvaktan på att ett förslag till permanent lösning skulle kunna läggas fram infördes särskilda bestämmelser för 1992 års taxering (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU 10, SFS 1991:1845). Enligt dessa räknas säkerhetsreserven som skuld vid beräkning av survunderlaget endast till den del reserven överstiger 70 % av säkerhetsreserven i bokslutet till ledning för 1991 års taxering (punkt 8 av övergångsbestämmelserna till survlagen). Bestämmelserna innebär att någon avskattning av obeskattade reserver inte aktualiseras vid 1992 års taxering.

Som jag inledningsvis redovisat (avsnitt 1) pågår ett arbete med ytterligare förändringar av företagsbeskattningen. Bl.a. föreslås i betänkandet (SOU 1992:67) Fortsatt reformering av företagsbeskattningen sänkt bolagsskattesats och att avdragsrätten för survavsättning slopas. Förslaget innebär alltså ändrade förutsättningar för skadeförsäkringsföretagens beskattning.

Enligt min mening bör ställningstagandet till frågan om skadeförsäkringsföretagens beskattning tas i samband med beslut om den framtida företagsbeskattningen. Den övergångsbestämmelse till survlagen som infördes förra året bör därför förlängas till att gälla även vid 1993 års taxering.

7.5 Flyttning av medel på upphovsmannakonto mellan banker m.m.

Mitt förslag: Medel på upphovsmannakonto skall kunna flyttas över från en bank till en annan utan skattekonsekvenser.

Bankernas uppgiftsskyldighet då medel på skogskonto flyttas mellan olika banker tas bort.

Skälen för mitt förslag: Upphovsmannakonto är ett särskilt bankkonto för fysiska personer och för sådana dödsbon som inte beskattas enligt handelsbolagsreglerna. Syftet med reglerna i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto är att göra det möjligt för fria kulturarbetare att fördela de ofta mycket varierande intäkterna över en femårsperiod.

Reglerna anknyter tekniskt sett till skogskontoreglerna och innebär att uppskov med taxeringen medges för belopp som svarar mot vad som betalats in på upphovsmannakonto. Beloppet räknas av från intäkterna i förvärvskällan och träffas inte av inkomstskatt och socialavgifter e.d. under den tid medlen står inne på kontot. De medel som står inne på upphovsmannakonto löper med ränta. På gottskriven ränta utgår en särskild skatt enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. När uttag görs intäktsförs dessa i näringsverksamheten och inkomstskatt och socialavgifter e.d. tas ut. Inga krav gäller för användningen av uttagna medel.

Uppskovsrätten omfattar bara intäkter som fysisk person får i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsmannaintäkt). Lagen omfattar vidare bara intäkter av näringsverksamhet och är alltså inte tillämplig på intäkter som uppbärs på grund av anställning (inkomst av tjänst).

Det finns ett antal beloppsgränser i lagen om upphovsmannakonto. En är att upphovsmannaintäkten det aktuella året skall överstiga intäkterna under något av de två närmast föregående åren med minst 50 procent. Kostnaderna beaktas inte vid denna jämförelse. Vidare får uppskovsbeloppet avse högst två tredjedelar av nettointäkten före uppskov och avdrag för avsättning för egenavgifter. Uppskov får aldrig medges med högre belopp än att nettointäkten efter uppskov uppgår till 30 000 kronor. Minsta uppskovsbelopp är 10 000 kronor.

Uppskov medges för den del av upphovsmannaintäkten som har betalats in på upphovsmannakonto i bank (riksbanken, affärsbank, sparbank eller föreningsbank). Inbetalningen till banken skall ha gjorts senast den dag då den skattskyldige skall ha avlämnat självdeklaration.

Den skattskyldige har för ett och samma beskattningsår rätt till uppskov endast för inbetalning på upphovsmannakonto i en bank. Har den skattskyldige för visst beskattningsår gjort inbetalning till mer än en bank, föreligger rätt till uppskov endast för inbetalning till den först anlitade banken.

Enligt förordningen (1979:825) om upphovsmannakonto får insättning på kontot göras vid ett eller flera tillfällen. Den som gör insättning på kontot skall lämna uppgift till banken om vilket beskattningsår som insättningen avser. Banken skall bokföra medel på kontot på sådant sätt att det av bokföringen framgår hur stort belopp innehavaren har inrestående för varje beskattningsår.

Uttag från kontot får göras efter utgången av november månad taxeringsåret och deluttag får inte understiga 1 000 kronor. Sedan fem år förflutit från utgången av det år då inbetalning för visst beskattningsår senast skall ha gjorts är banken skyldig att betala ut eventuellt kvarstående medel och resterande ränta (ränta efter avdrag för uttagen skatt).

Vid utbetalning från kontot skall motsvarande belopp tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Återföring till beskattning skall vidare ske om avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen, om medlen tillagts den skattskyldiges make genom bodelning eller om den skattskyldige inte längre är bosatt i Sverige.

Medel som tas ut från upphovsmannakontot tas upp till beskattning för det beskattningsår då utbetalning sker. Beskattning aktualiseras även när kontomedel förs över från en bank till en annan. En överföring anses som ett uttag. Tidigare beskattades även skogskontomedel som fördes över mellan banker. Fr.o.m. den 1 januari 1989 har en möjlighet öppnats att flytta skogskontomedel mellan banker utan skattekonsekvenser (prop. 1988/89:41, bet. 1988/89:SkU3, SFS 1988:1520 och 1521).

Skattskyldig som yrkar uppskov med beskattning skall till självdeklarationen foga utredning på blankett enligt av RSV fastställt formulär samt besked från banken om insättningen. Skattskyldig skall vidare lämna uppgift i självdeklarationen om tillgodohavande på upphovsmannakonto vid beskattningsårets utgång. Sedan 1992 års taxering fullgörs uppgiftsskyldigheten på de ordinarie deklarationsblanketterna för inkomst av näringsverksamhet (N 1 resp. N 2). Någon uppgiftsskyldighet för bankerna i samband med uttag från kontot finns inte.

Frågan om möjligheten att flytta medel som satts in på upphovsmannakonto från en bank till en annan utan skattekonsekvenser behandlades av skatteutskottet i våras med anledning av en motion (bet. 1991/92:SkU30, rskr. 324). Utskottet anförde att 1988 års ändring i skogskontolagen (1954:142) syftade till att undanröja eventuella olägenheter med att vara bunden till en bank och att man i det sammanhanget framhållit skogskontots förhållandevis långa omloppstid, tio år. Även om omloppstiden för ett upphovsmannakonto är väsentligt kortare än för ett skogskonto, fanns det enligt utskottets mening anledning att pröva om en möjlighet att byta bank utan skattekonsekvenser skall införas även för innehavare av upphovsmannakonto. Utskottet ansåg det var lämpligt att regeringen gjorde denna prövning.

För egen del får jag anföra följande. Under den tid som gått sedan möjligheten till bankbyte infördes i skogskontolagstiftningen har i olika sammanhang önskemål framförts om en motsvarande reglering för upphovsmannakontona. Även om medel inte får stå inne på upphovsmannakonto längre tid än fem år kan det finnas behov av att byta bank.

En fråga är vilka kontrolltekniska eller andra administrativa konsekvenser en ändring kan medföra. Som framgått skiljer sig lagstiftningarna om skogskonto och upphovsmannakonto åt bl.a. i fråga om underlag för kontroll av uttag av medel från konto m.m. En bank är skyldig att lämna uppgift till skattemyndigheten då skogskontomedel tas ut eller då sådana medel överförs från en bank till en annan. I systemet med upphovsmannakonton bygger skattemyndigheternas hantering på uppgifter som lämnas av den skattskyldige.

En uppgiftsskyldighet från en tredje man ger typiskt sett ett tillförlitligare underlag för kontroll än om uppgiften lämnas av den skattskyldige. Enligt RSV:s bedömning får emellertid den möjlighet till kontroll som upphovsmannakontosystemet för närvarande erbjuder anses tillräcklig (jfr RSV:s utredning av vissa frågor rörande upphovsmannakonto, maj 1989). En rätt att byta bank innebär knappast att möjligheterna till kontroll försämrats. Företrädare för bankerna har från sina utgångspunkter också ställt sig bakom att systemet görs flexiblare.

Någon invändning mot den föreslagna ändringen har alltså inte framförts vare sig från skattemyndigheternas eller bankernas sida. Med hänsyn till det bör önskemålet om en möjlighet att överföra medel på upphovsmannakonto från en bank till annan tillmötesgå. En reglering bör ske efter förebild av 1988 års lagstiftning om skogskonto.

En förutsättning för att byte av bank skall få ske bör vara att överföringen görs direkt mellan bankerna och på ett sådant sätt att medlen inte blir tillgängliga för kontohavaren i samband med överföringen (jfr 8 § skogskontolagen). När det gäller skogskonto måste hela behållningen på kontot flyttas. Även för upphovsmannakonto bör en överföring avse hela behållningen på kontot.

Systemet med upphovsmannakonto förutsätter medverkan från bankernas sida. Det gäller t.ex. för banken att bevaka att medlen inte står inne för kort eller för lång tid. Om medlen får föras över till en annan bank måste den överförande banken lämna den mottagande banken de uppgifter om ursprunglig inbetalningstidpunkt m.m. som behövs för att den mottagande banken skall kunna fullgöra sina skyldigheter (jfr 9 a § skogskontolagen). En motsvarande bestämmelse om skyldighet att meddela den mottagande banken relevanta uppgifter bör tas in i lagen om upphovsmannakonto.

En effekt av att flytta ett konto till en annan bank är att den överförande banken är skyldig att innehålla skatt om den ränta som gottskrivs kontot vid överföringstillfället uppgår till minst 100 kronor (3 och 5 §§ lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.). Det innebär att det är det belopp för vilket uppskov med beskattning erhållits och resterande ränta som förs över till den andra banken.

Jag vill avslutningsvis ta upp en fråga om bankernas uppgiftsskyldighet till skattemyndigheten enligt skogskontolagen. Som framgått av den tidigare redogörelsen är en bank skyldig att lämna uppgift till skattemyndigheten såväl då skogskontomedel betalats ut som då medlen överförs till en annan bank. Företrädare för RSV har framfört att bankernas uppgiftsskyldighet vid överföring av skogskontomedel bör tas bort så att reglerna för skogskonto och upphovsmannakonto överensstämmer även på denna punkt. En ändring medför att bankernas uppgiftsskyldighet minskar något samtidigt som skatteförvaltningen kan utforma vissa gemensamma rutiner för de båda kontoförhållanden kring överföring av bankmedel.

Med hänvisning till det anförda bör skogskontolagen ändras. Förslaget innebär att 9 a § justeras.

7.6 Avdrag för företagshälsovård

Mitt förslag: Bestämmelsen om avdrag för företagshälsovård justeras på grund av att förordningen (1985:326) om bidrag till företagshälsovård upphävs.

Skälen för mitt förslag: Arbetsgivares kostnader för den sjukvård m.m. som erbjuds anställda är principiellt en personalkostnad i verksamheten och därmed avdragsgill. De nuvarande reglerna fick sin utformning i samband med en översyn av beskattningen av naturaförmåner på 1980-talet. Då infördes bl.a. bestämmelser som begränsade arbetsgivares avdragsrätt (prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303). Begränsningarna infördes samtidigt som beskattningen av de anställdas förmåner av fri sjukvård m.m. i väsentliga delar togs bort.

I stora drag innebär nuvarande regler att avdrag medges för kostnader för anställdas hälso- och sjukvård. Undantag görs för kostnader som hänför sig till privat sjukvård vilka inte ersätts via den allmänna försäkringen. Avdrag medges för kostnader för företagshälsovård som uppfyller villkoren för statsbidrag enligt förordningen om bidrag till företagshälsovård. Avdrag medges vidare för kostnader för rehabilitering som bedrivs efter grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer. Bestämmelserna finns i 20 § och 32 § 3 b mom. KL samt punkt 1 av anvisningarna till 20 §. Några förändringar av reglerna gjordes inte i samband med skattereformen.

För närvarande pågår en översyn av företagshälsovården. Riksdagen beslutade i våras att statsbidraget till företagshälsovården skall avvecklas vid årsskiftet 1992/93 (prop. 1991/92:100 bil. 11, bet. 1991/92:AU12, rskr. 251). Det innebär att bidragsförordningen kommer att upphävas före årsskiftet. I våras tillsattes en särskild utredare med uppdrag att utreda företagshälsovårdens organisation och finansiering. Arbetet har nyligen slutförts och redovisas i betänkandet (SOU 1992:103) FÖU92.

Bl.a. beroende på resultatet av sådana överväganden kan det finnas behov av att se över skattereglerna på området.

Prop.1992/93:131

Med anledning av att förordningen om bidrag till företagshälsovård skall upphävas behövs ett lagstiftningsingripande redan nu. Som nämnts är en förutsättning för rätt till avdrag för kostnader för företagshälsovård att verksamheten uppfyller villkoren för statsbidrag enligt förordningen. För att undvika att avdragsrätten ändras till följd av att förordningen upphävs bör bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL justeras. Avdragsrätten bör i stället knytas till den upphävda förordningen. Med hänsyn till att några bidrag inte längre kommer att betalas ut kan en koppling begränsas till 3 § 1 - 7. Dessa bestämmelser anger de grundläggande förutsättningarna för bidragsrätt.

7.7 Återföring av allmän investeringsreserv utan särskilt tillägg

Mitt förslag: Avsättningar till allmän investeringsreserv får återföras till beskattning utan särskilt tillägg.

Skälen för mitt förslag: Lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv upphävdes i samband med skattereformen men tillämpas alltjämt i fråga om äldre avsättningar. Avsättningar till investeringsreserv kunde göras av enskilda näringsidkare och handelsbolag i vissa fall. Enligt gällande frisläpp får investeringsreserven tas i anspråk för bl.a. byggnadsinvesteringar och inventarieanskaffningar. Görs uttag från investeringskonto utan att beloppet tas i anspråk för sådana investeringar skall en motsvarande del av investeringsreserven återföras till beskattning jämte ett särskilt tillägg om 30 % av det återförda beloppet. RSV kan om särskilda skäl föreligger medge befrielse från det särskilda tillägget.

Företagarnas Riksorganisation, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund och Sveriges Köpmannaförbund, som samverkar i skattefrågor inom ramen för Familjeföretagens Skatteberedning (FAMS), har i gemensamma framställningar till Finansdepartementet föreslagit vissa åtgärder i syfte att lindra beskattningen för småföretag. Beredningen har bl.a. krävt att det särskilda tillägget inte skall påföras när allmän investeringsreserv återförs till beskattning.

I den situation som för närvarande råder med högt ränteläge och låg efterfrågan är många företagare tvingade att rikta in alla tillgängliga resurser på att förse den löpande driften med kapital. Nuvarande regler medför att företagare kan tvingas till ökad extern finansiering till höga räntesatser samtidigt som deras inestående medel på allmänt investeringskonto förräntas efter en mycket lägre räntesats. Med hänsyn bl.a. härtill bör investeringsreserverna kunna få återföras till beskattning utan att särskilt tillägg påförs. Detta bör gälla återföringar i bokslut till ledning för 1993 och senare års taxeringar. Eftersom investerings-

reserverna är under avveckling finns inte anledning att tidsbegränsa de nya bestämmelserna, som bör tas in i en särskild lag. Prop.1992/93:131

Som tidigare nämnts innebär uppgörelsen mellan regeringen och den socialdemokratiska oppositionen att den nödvändiga omläggningen av enskilda näringsidkares och handelsbolags beskattning skjuts upp. Jag avser snarast att återkomma med förslag i denna del. Utöver vad som nu föreslagits är jag därför inte beredd att för närvarande vidta ytterligare åtgärder i syfte att tillfälligt lindra beskattningen för småföretag.

7.8 Vissa lagtekniska justeringar

Ytterligare en sak kan nämnas här. I regeringens proposition 1992/93:50 om åtgärder för att stabilisera den svenska ekonomin föreslås sänkningar av socialavgifterna i syfte att förbättra kostnadsläget i näringslivet. Arbetsgivaravgiften och egenavgiften föreslås sänkta med 4,3 procentenheter till 30,53 % resp. 29,55 % fr.o.m. den 1 januari 1993. Den särskilda löneskatten föreslås sänkt med 4,16 procentenheter till 17,69 %. Egenavgifter och särskild löneskatt är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Uttryckt som procent av inkomster före avdrag uppgår de nya procentsatserna till högst 22,81 % resp. 15,03 % vilket bör avrundas till 23 % resp. 15 %. Nedsättningarna av procentsatserna medför därför följdändringar i KL (anvisningarna till 23 och 33 §).

En redaktionell ändring företas i lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA).

8 Budgeteffekter

Förslaget om upphävande av de särskilda skattereglerna för beredskapslagring av olja leder till följande beräknade budgeteffekter. Värdet av beredskapslagren uppgår till 3 - 3,5 miljarder kronor. Under förutsättning att lagren skrivits ned maximalt kan skatteintäkterna på grund av återförda reserver vid 1994 och 1995 års taxeringar antas uppgå till 400 miljoner kronor per år.

Om företagens ökade skattebelastning leder till ett fullt och genomsnittligt prisgenomslag för olika oljeprodukter kan priserna under år 1994 beräknas öka med 3 öre/l jämfört med prisnivån året dessförinnan. Under år 1995 bör det högre priset ligga fast för att år 1996 sjunka till den ursprungliga nivån.

De temporärt höjda priserna ger tillfälligt förhöjda momsintäkter som emellertid, låt vara med viss fördröjning, balanseras av likaledes temporära effekter på offentliga utgifter och skatteskalan.

De övriga förslagen är av sådan karaktär att de statsfinansiella effekterna är obetydliga.

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 (1990:654) om skatteutjämningsreserv,
4. lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver,
5. lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder,
6. lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto,
7. lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning,
8. lag om ändring i lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA),
9. lag om ändring i skogskontolagen (1954:142),
10. lag om återföring av allmän investeringsreserv,
11. lag om upphävande av lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m.,
12. lag om upphävande av lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m.

Förslaget under punkten 1 har till viss del upprättats i samråd med chefen för Arbetsmarknadsdepartementet. Förslagen under punkterna 11 och 12 har upprättats i samråd med chefen för Näringsdepartementet.

Vid beredningen av förslagen under punkterna 6 och 9 har synpunkter inhämtats från RSV, Sparbankernas Bank, Svenska Bankföreningen och Sveriges Föreningsbank.

Lagrådets yttrande har inhämtats beträffande förslagen under punkterna 2, 4-5, 7 och 11-12 och i vissa delar beträffande förslagen under punkterna 1 och 3 (jfr bilaga 5). Övriga förslag har inte granskats av Lagrådet eftersom de är av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

10 Specialmotivering

10.1 Kommunalskattelagen (1928:370)

Anvisningar

till 20 §

punkt 1

För att undvika att avdragsrätten ändras på grund av att bidragsförordningen upphävs knyts avdragsrätten i stället till den upphävda förordningen. Hänvisningen sker till 3 § som innehåller de grundläggande

förutsättningarna för avdragsrätt. Någon hänvisning behöver inte ske till punkten 8 som har betydelse enbart för bidragssystemet. Prop.1992/93:131

till 22 §

punkt 1

I fjärde stycket finns bestämmelser om uttagsbeskattning. En undantagsregel gör det möjligt att i vissa omstruktureringsfall underlåta uttagsbeskattning. Tillägget i *fjärde stycket sista meningen* innebär ytterligare ett undantag och avser uttag av aktier som skall skiftas ut från en ekonomisk förening enligt 3 § 8 mom. tredje stycket SIL. Uttag av andra tillgångar än aktier omfattas inte av undantaget. Detsamma gäller uttag av sådana aktier som enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § utgör omsättnings-tillgångar i föreningen.

till 23 §

punkt 13

Ändringen har kommenterats i avsnitt 7.2.

punkt 19

Anvisningspunkten handlar om avdrag för egenavgifter. *Fjärde stycket* ändras på grund av den i annat sammanhang föreslagna nedsättningen av egenavgifterna fr.o.m. den 1 januari 1993 (prop. 1992/93:50). Genom den tillagda meningen anges nu uttryckligen en lägre procentsats för skattskyldiga som erlägger egenavgifter i form av särskild löneskatt. Tillägget görs i förtydligande syfte och innebär - bortsett från den faktiska nedsättningen med tre procentenheter - ingen ändring av gällande rätt.

till 24 §

punkt 2

Anvisningspunkten innehåller bestämmelser för värderingen av lagertillgångar. *Tillägget i sista stycket* behandlar värderingen av aktier som skiftas ut från en ekonomisk förening enligt 3 § 8 mom. tredje stycket SIL. Som anskaffningsvärde för de mottagna aktierna skall anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som företagit utskiftningen. Dessa värden skall användas såväl vid inkomstberäkningen vid eventuell avyttring som vid lagervärderingen. Eftersom värdet på andelarna i den utskiftande föreningen i och med utskiftningen kan skrivas ned till noll uppkommer emellertid inte någon skatteeffekt.

punkt 7

Andra stycket ändras på grund av den i annat sammanhang föreslagna nedsättningen av socialavgifterna fr.o.m. den 1 januari 1993 (prop. 1992/93:50). Den inskjutna bisatsen "eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension" föranleds av en ändring i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SFS 1991:1846).

Övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

punkt 12

Ändringarna innebär att någon räntefördelning inte skall göras vid 1992–1994 års taxeringar. Skall den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte taxeras för inkomst från företaget vid 1994 års taxering skall räntefördelning inte heller ske vid 1995 års taxering.

punkt 13

Lagrummet handlar om beräkning av övergångspost för delägare i handelsbolag. Enligt första stycket skall övergångsposten beräknas först vid 1994 års taxering, eller, om delägaren på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från handelsbolaget det året, vid 1995 års taxering.

10.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt**3 § 8 mom.**

I nuvarande *andra stycket* anges att utskiftning i samband med upplösning av svensk ekonomisk förening skall behandlas som utdelning. Förslaget om skattefrihet för utskiftning av aktier i ett aktiebolag i vissa fall har föranlett vissa redaktionella ändringar i momentet.

I det nya *andra stycket* anges att utskiftning från en svensk ekonomisk förening i samband med dess upplösning skall behandlas som utdelning med de begränsningar som anges i tredje — femte styckena.

I *tredje stycket* finns de bestämmelser som innebär att utskiftning av aktier kan vara skattefri.

Den grundläggande förutsättningen att det skall vara fråga om utskiftning från en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen upplöses framgår redan av *andra stycket*. För att hindra att de särskilda reglerna om beskattning av fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL kringgås ställs det kravet att den utskiftande föreningen inte är ett fåmansföretag. Av hänvisningen till nionde stycket nämnda lagrum framgår att det är definitionen av fåmansföretag i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL som skall tillämpas.

Utskiftningen skall i huvudsak avse aktier i ett svenskt aktiebolag. Det skall vara fråga om ett helägt bolag och samtliga aktier i bolaget skall skiftas ut.

Utöver aktierna får utskiftningen — utan att möjligheten till skattefrihet går förlorad — innefatta kontanter eller andra tillgångar under förutsättning att värdet på dessa tillgångar inte överstiger 5 % av det nominella värdet på aktierna. Andra tillgångar än kontanter tas upp till marknadsvärdet.

Särskilda bestämmelser finns för den situationen att de utdelade aktierna kommer att utgöra lager hos mottagaren. Denne skall ta upp en intäkt motsvarande värdet på de utskiftade aktierna. Värdet skall bestämmas med ledning av punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § KL. Någon skatteeffekt uppkommer emellertid inte eftersom andelarna i den utskiftande föreningen inte längre har något värde och därför kan skrivas ned till noll (jfr specialmotiveringen till punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL).

Till *fyjärde stycket* har flyttats den nuvarande bestämmelsen om beskattning av utskiftning i samband med fusion enligt 2 § 4 mom. SIL. Som utdelning behandlas endast utskiftning i annan form än andelar i den övertagande föreningen. Vissa redaktionella ändringar har gjorts. I *sista meningen i stycket* finns ett tillägg. En medlem i en överlåtande förening kan i samband med fusion tillgodoföras ett högre inbetalt insatsbelopp i den övertagande föreningen än han faktiskt betalat in i den överlåtande föreningen. I *sista meningen* regleras vinstberäkningen vid avyttring av andelar som erhållits genom fusion. Ändringen innebär inte någon skillnad i den skattemässiga behandlingen i samband med fusionen. Däremot säkerställer den kontinuitet i fråga om vinstberäkning vid en senare överlåtelse eller vid inlösen av andelen. En sådan vinstberäkning skall ske med utgångspunkt från insatsbeloppet i den överlåtande föreningen.

Utskiftning i samband med likvidation av en förening skall — om det inte är fråga om utskiftning av aktier enligt tredje stycket eller om utskiftning i samband med fusion — enligt *femte stycket* behandlas som utdelning till den del beloppet överstiger inbetald insats.

24 § 2 mom.

I första stycket finns en bestämmelse att med avyttring skall jämföras den situationen att aktier och andra finansiella instrument blir definitivt värdelösa genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses. Tillägget i *första stycket* innebär att detta gäller även finansiella instrument som givits ut av en ekonomisk förening. I fråga om reavinstberäkningen gäller emellertid i detta hänseende olika regler för aktier resp. andelar.

Alla utbetalningar från ett aktiebolag till aktieägaren vid bl.a. likvidation behandlas som utdelning (jfr 3 § 1 mom. tredje stycket). Det innebär att utbetalt belopp inte till någon del kan anses utgöra vederlag för själva aktien. Bolagets upplösning kommer därför alltid att leda till en reaförlust motsvarande anskaffningspriset på aktien.

I fråga om andelar i ekonomiska föreningar gäller enligt 3 § 8 mom. att utskiftat belopp behandlas som utdelning till den del det överstiger inbetald insats. I de fall anskaffningsvärdet och inbetald insats överensstämmer kommer bestämmelserna om avyttring därför att vara av intresse först om utbetalat belopp understiger inbetald insats. I dessa fall anses andelen avyttrad för mottaget belopp och reaförlusten motsvarar skillnaden mellan inbetald insats och utbetalat belopp. Eftersom utskiftning av aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket inte behandlas som utdelning anses enligt *den nya sista meningen i första stycket* andelen inte avyttrad vid sådan ombildning av föreningen till aktiebolag. Att avyttring inte heller anses föreligga vid fusion enligt föreningslagen beror på att vid en fusion kommer medlemmarna i den överlåtande föreningen alltid att bli medlemmar i den övertagande föreningen och de erhåller alltså andelar i den övertagande föreningen.

27 § 2 mom.

Av tillägget i *första stycket* framgår att aktier som erhållits genom sådan utskiftning från ekonomisk förening som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall överta det anskaffningsvärde som gällde för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

I *andra stycket* finns en alternativregel för fastställande av anskaffningsvärdet för marknadsnoterade finansiella instrument. Tillägget innebär att denna schablonregel får användas även i fråga om andelar i ekonomiska föreningar under förutsättning att andelen har förvärvats före den 1 januari 1992. Ändringen hänger samman med att andelar som erhållits genom fusion skall överta anskaffningsvärdet för andelarna i den överlåtande föreningen. Möjligheten att utnyttja schablonregeln är generell och alltså inte begränsad till andelar som erhållits genom fusion. I övrigt har vissa redaktionella ändringar gjorts i momentet.

27 § 4 mom.

Momentet innehåller den uppskavsregel som är tillämplig när vederlaget utgörs av nyemitterade aktier. Två ändringar har gjorts i *första stycket*. Den första innebär att uppskov kan medges även när andelar i en ekonomisk förening avyttras. Vidare har skett en generell jämkning av det nuvarande kravet att vederlaget uteslutande skall utgöras av nyemitterade aktier.

Den del av vederlaget som utgörs av annat än nyemitterade aktier får inte överstiga 10 % av det nominella värdet av aktierna. Det får endast vara fråga om pengar.

Begränsningen till 10 % hänför sig till det nominella värdet av de aktier som tillfaller den enskilde aktieägaren. Det är alltså inte möjligt att beräkna maximigränsen på det totala värdet av samtliga nyemitterade aktier som lämnas i vederlag och på så sätt ge vissa aktieägare en högre kontantersättning än som motsvarar 10 % av det nominella värdet.

Uppskovet avser enbart den del av vederlaget som utgår i aktier. Vederlaget i övrigt beskattas fullt ut utan hänsyn till anskaffningsvärdet på de avyttrade aktierna eller andelarna.

Ändringarna i *andra och tredje styckena* är av redaktionell karaktär.

Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering. Lagrådet har påpekat att det kan förekomma att avyttringar som skett före utgången av år 1992 skall redovisas först vid 1994 års taxering, exempelvis beroende på att det företag som är skattskyldigt har ett brutet räkenskapsår. En särskild bestämmelse föreslås därför för att de nya bestämmelserna om uppskov i 27 § 4 mom. resp. regleringen begräffande inbetald insats vid fusioner i 3 § 8 mom. fjärde stycket skall tillämpas först i fråga om avyttringar som skett efter utgången av år 1992.

10.3 Lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

5 §

Genom ändringarna i *första stycket* 5 och 6 har den uttryckliga hänvisningen till 27 § 2 mom. första stycket SIL tagits bort. I stället hänvisas till begreppet anskaffningsvärde beräknat enligt genomsnittsmetoden. Eftersom detta begrepp inte närmare definieras i survlagen har begreppet samma betydelse som i KL och SIL (jfr 14 § survlagen). Det innebär att förutom bestämmelserna i 27 § 2 mom. första stycket SIL blir även bestämmelserna om övertagande av anskaffningsvärden i exempelvis 27 § 4 mom. SIL i förekommande fall aktuella vid beräkning av kapitalunderlaget.

Ändringen i *andra stycket* innebär att fastigheter som förvärvats före utgången av år 1990 skall anses förvärvade den 1 januari 1991. Det på visst sätt beräknade taxeringsvärdet får då användas som anskaffningsvärde för fastigheten. Värdet av exempelvis tillbyggnader som uppförts efter den 1 januari 1991 får läggas till det enligt alternativregeln beräknade anskaffningsvärdet. I *tredje stycket* finns en jämningsregel. Jämkning kan bli aktuell exempelvis om fastighetens värde minskat till följd av brand eller av andra orsaker. Marknadsvärdet vid beskattningsårets ingång på fastighetens byggnader, mark och markanläggning skall jämföras med 75 % av värdet beräknat enligt alternativregeln. Av ändringen framgår att det är marknadsvärdet på de delar av fastigheten som fanns den 1 januari 1991 och som finns kvar vid den tidpunkt då jämförelsen görs som skall utgöra utgångspunkt för jämkningen.

punkt 6

Lagrummet handlar om övergångspost vid räntefördelning. Ändringen i *första stycket* innebär att övergångsposten skall beräknas först vid 1994 års taxering eller, för det fall företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras då, vid 1995 års taxering. Har näringsidkaren kalenderår som räkenskapsår skall således övergångsposten beräknas vid 1994 års taxering på grundval av kapitalunderlaget den 1 januari 1993.

I *tredje stycket* görs en följdändring.

punkt 8

Ändringen har kommenterats i avsnitt 7.4.

10.4 Lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver

8 §

Tillägget i *första stycket* innebär att när en ekonomisk förening ombildas till ett aktiebolag får återstående del av ett eventuellt uppskovsbelopp i föreningen återföras till beskattning i bolaget enligt samma regler som gäller för föreningen. Föresättningen är att föreningen i samband med upplösning har skiftat ut aktierna i bolaget i enlighet med 3 § 8 mom. tredje stycket SIL.

10.5 Lagen (1990:663) om ersättningsfonder

9 §

När en ekonomisk förening ombildas till ett aktiebolag får ersättningsfond i föreningen övertas av aktiebolaget.

10.6 Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

10 och 12 §§

Ändringarna har kommenterats i avsnitt 7.5.

10.7 Lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

4 §

Enligt *andra stycket* är avdragsrätten för Annell-avdrag begränsad till ett belopp som motsvarar vad som inbetalats för aktierna. Har aktierna i bolaget har skiftats ut enligt 3 § 8 mom. tredje stycket SIL begränsas dock underlaget för Annell-avdrag på dessa aktier till ett belopp motsvarande insatskapitalet i den ekonomiska förening som skiftat ut aktierna.

10.8 Lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA)

I lagen har gjorts en redaktionell ändring föranledd av att styckeindelningen i 7 § 8 mom. SIL tidigare ändrats (SFS 1990:651) med verkan från och med 1992 års taxering.

10.9 Skogskontolagen (1954:142)

9 a §

Ändringen har kommenterats i avsnitt 7.5.

10.10 Lagen om återföring av allmän investeringsreserv

Förslaget har kommenterats i avsnitt 7.7. Det bör obeserveras att återföringar enligt 11 § första stycket f) eller g) inte omfattas av lagen. Vid sådana återföringar skall särskilt tillägg alljämt tas upp som intäkt.

10.11-10.12 Lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m., och lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxeringen erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m

Lagarna upphävs och övergångsbestämmelserna har kommenterats i avsnitt 6.

11 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen 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 (1990:654) om skatteutjämningsreserv,
4. lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver,
5. lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder,
6. lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto,
7. lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning,
8. lag om ändring i lagen (1969:630) om skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA),
9. lag om ändring i skogskontolagen (1954:142),
10. lag om återföring av allmän investeringsreserv,
11. lag om upphävande av lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m.,
12. lag om upphävande av lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m.

12 Beslut

Prop. 1992/93:131

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över
Finansdepartementets promemoria Inkomstskattefrågor vid
omstrukturering av ekonomiska föreningar, m.m.

Prop. 1992/93:131
Bilaga 1

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Riksskatteverket (RSV), Finansinspektionen, Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet, Centralorganisationen SACO/SR, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, HSB:s Riksförbund ek.för., Kooperativa Förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Riksförbundet Energileverantörerna — REL ekonomisk förening, Stockholms fondbörs, Svenska Bankföreningen, Svenska Åkeriförbundet, Sveriges Köpmannaförbund, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Värdepapperscentralen VPC AB.

Företagarnas Riksorganisation, Svenska Arbetsgivarföreningen (SAF) och Sveriges Industriförbund har avgett ett gemensamt yttrande.

Yttrande har också inkommit från revisor Stig Bergström.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över
Finansdepartementets promemoria Skatteregler vid
beredskapslagring av olja.

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av Riksskatteverket, Kammarrätten i Jönköping, Bokföringsnämnden, Kommerskollegium, Försvarets Materielverk, Överstyrelsen för civil beredskap, Konkurrensverket, Riksrevisionsverket, Närings- och teknikutvecklingsverket, Svenska Gasföreningen, Svenska Kraftverksföreningen, Svenska Petroleum Institutet, Sveriges Industriförbund, Vattenfall AB och Värmeverksföreningen.

INNEHÅLL

1	INLEDNING	75
2	BAKGRUNDEN TILL NUVARANDE REGLER	76
2.1	De första reglerna om beredskapslagring av olja	76
2.2	1958 - 1962 års oljelagringsprogram	76
2.3	Avskrivning av oljelagringsanläggningar	77
2.4	Värdering av oljelager	78
2.5	1963 - 1969 års oljelagringsprogram	80
2.6	1970 - 1977 års oljelagringsprogram	81
2.7	Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond	81
2.8	1978 - 1986 års oljelagringsprogram	82
2.9	Nya regler för beredskapslagring	82
2.10	1987/88 - 1991/92 års oljelagringsprogram	83
2.11	1992/93 - 1996/97 års oljelagringsprogram	84

Sedan 1930-talet har företag varit skyldiga att hålla lager av olja för att trygga landets behov av oljeprodukter i händelse av krig eller andra kriser (tvångslager, i fortsättningen används synonymt även begreppet beredskapslager). Enligt nuvarande bestämmelser — lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol — skall säljare och förbrukare hålla beredskapslager av bl.a. olika oljeprodukter om försäljningen eller förbrukningen uppgått till en viss nivå. Sedan år 1975 bestäms lagrings-skyldigheten för fredskrissituationer bl.a. av vissa åtaganden som Sverige gjort mot andra länder (se avsnitt 2.6).

Skyldigheten att lagra olja för beredskapsändamål kompletterades med början år 1958 med särskilda skatteregler. Dessa föreskrifter finns i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. och lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m.

Skattereglerna innebär i korthet följande.

1. Avdrag medgavs för avskrivning av anläggning i bergrum för lagring av mineralolja eller annan anläggning för lagring av mineralolja som innefattade skäligt skydd mot förstöring genom bombanfall eller beskjutning. Avskrivningstiden var fem år. En förutsättning var att anläggningen färdigställdes under något av de beskattningsår för vilka taxering i första instans verkställdes åren 1959 - 1989. Avdrag medgavs endast för godkända anläggningar med en volym på minst 1 000 m³. För det lagringsskyldiga företaget var fördelen med bestämmelserna att anläggningarna kunde skrivas av i snabbare takt än vad som var möjligt enligt de vanliga avskrivningsreglerna.

2. Statliga lån (bidrag) för att uppföra lagringsanläggningar beskattades i takt med att anläggningarna skrevs av. Statliga lån (bidrag) för anskaffning av oljelager beskattas i princip enligt företagets bestämmande. Obeskattade lagerlån minskar emellertid företagets möjlighet att skriva ner tvångslagret med stöd av den nedan beskrivna särskilda lagervärderingsregeln.

3. Tvångslager (beredskapslager) av mineralolja får i räkenskaperna skrivas ned i takt med att lagerlånen tas upp till beskattning. Avdrag för nedskrivning medges vid inkomsttaxeringen. När hela lagerlånet beskattats får lagret skrivas ned till 0 kr.

4. Företag, som träffat visst avtal med Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, medges avdrag för bidrag till stiftelsen. När företaget får medel från stiftelsen beskattas dessa hos företaget. Stiftelsen är frikallad från inkomst- och förmögenhetsskatt för belopp som enligt avtalet betalats till stiftelsen samt avkastningen av inbetalningarna.

Skattereglerna kom till under en tid då beredskapslagringen var under ett uppbyggnadsskede. Under årens lopp har förhållandena ändrats på sätt som gör att bestämmelserna antingen helt saknar aktualitet eller kan ifrågasättas. Inte minst genom skattereformen har förutsättningarna

2 BAKGRUNDEN TILL NUVARANDE REGLER

2.1 De första reglerna om beredskapslagring av olja

Redan år 1938 infördes skyldighet för oljehandeln att hålla lager av oljeprodukter för att trygga landets behov i händelse av avspärrning eller andra kriser. Denna skyldighet reglerades genom förordningen (1938:367) angående handel med vissa mineraloljor. Förordningen trädde i kraft den 1 juli 1939 (SOU 1933:25, prop. 1938:233, 2LU 1938:56).

Enligt förordningen skulle importörer av olja hålla lager inom riket. Samma skyldighet hade den som köpte raffinerad olja från svenskt oljeraffinaderi för försäljning inom landet. Även raffinaderierna var lagringsskyldiga för viss andel av den raffinerade olja som såldes till svenska förbrukare. Lagret skulle uppgå till viss andel av den olja som företaget sålt till förbrukare under föregående kalenderår. Regeringen bestämde lagringsskyldighetens storlek. Under år 1957, som var det sista året förordningen tillämpades, var den 25 % för bensin och fotogen samt 15 % för motor- och eldningsolja.

Några särskilda skatteregler knutna till lagringsskyldigheten enligt 1938 års lagstiftning fanns inte.

Under femtiotalet steg oljekonsumtionen. Sverige var på tredje plats bland världens länder i fråga om oljekonsumtion per invånare. Oljornas andel i förbrukningen av importerade bränslen, som år 1938 var ca 17 %, hade år 1955 stigit till ca 62 %. År 1939 förbrukades i landet 1,5 miljoner m³ drivmedel och eldningsolja medan motsvarande siffra år 1955 var 9 miljoner m³.

2.2 1958 - 1962 års oljelagringsprogram

Under 1950-talet kom krav på att utvidga beredskapslagringen. Ett nytt system för oljelagringen föreslogs av 1955 års oljelagringskommitté (SOU 1957:4). År 1957 antogs ett nytt program för lagring av mineraloljor under femårsperioden 1958 - 1962 (prop. 1957:144, 2LU 34, SFS 1957:343).

Genom den nya lagstiftningen ökade lagringsskyldigheten för oljehandeln och raffinaderierna i avsevärd omfattning. Även näringsidkare som importerade olja för egen förbrukning och vissa större förbrukare kom att omfattas.

Oljelagringsprogrammet innebar en övergång till fasta lagringsmål för olika oljeslag. Lagringsmålet fastställdes med beaktande av dels den mängd som i krig bedömdes komma att erfordras under viss tidsperiod (krisreserven), dels vad som kunde behövas med hänsyn till tänkbara störningar i oljetillförseln under fred (försörjningsreserven). Krisreserven skulle tillgodose behoven såväl för totalförsvaret som för samhället i övrigt. Försörjningsreservens storlek bestämdes med hänsyn till vad som ansågs erforderligt för att trygga försörjningen under vintrar med svåra isförhållanden.

Lagringen sköttes främst av oljebolagen. De som importerade olja för egen förbrukning, samt återförsäljare av olja med en omsättning av lägst 20 000 m³ om året, var också lagringsskyldiga. Vidare föreskrevs lagringsskyldighet för företag som under en treårsperiod förbrukat minst 15 000 m³ per anläggning.

År 1958 uppgick antalet lagringsskyldiga företag till något över 100, varav 85 utgjordes av storförbrukare.

2.3 Avskrivning av oljelagringsanläggningar

De första lagringsbestämmelserna hade saknat föreskrifter om utförandet och karaktären av lagringscisternanläggningar och övriga lagerutrymmen. Emellertid underströks redan i förarbetena till 1938 års förordning behovet av skyddad lagring (prop. 1938:233). Under fyrtio- och femtiotalen anlades bergrumsanläggningar företrädesvis i statlig regi. Statsbidrag kunde utgå för att täcka framför allt merkostnaderna jämfört med anläggningar ovan jord (SFS 1948:73). Bergrum hyrdes i många fall ut till näringslivet. Anläggningarna nyttiggjordes även under fredstid.

Enligt 1957 års förordning om oljelagring m.m. kunde regeringen, beträffande olja av visst slag, bestämma att del av lagret skulle förvaras i bergrum eller på annat säkert sätt. Oljelagringskommittén ansåg att det var angeläget att så stor del av oljelagren som möjligt förvarades i skyddade anläggningar.

För lagringsanläggningar i berg gjorde kommittén bedömningen att man kunde utgå från att dessa i regel ansågs som byggnader. Skattemässigt kunde därför i allmänhet inte godkännas en högre avskrivning än 1 à 2 %. Anläggningar ovan jord (cisterner med ledningar och pumpanordningar) fick skrivas av som inventarier. Kostnaden för dessa anläggningar kunde skrivas av på fem år. Det var därför ofördelaktigare att uppföra en skyddad bergrumsanläggning än en cistern ovan jord. Från de synpunkter som oljelagringskommittén företrädde framstod en uppmjukning av de skattemässiga avskrivningsprinciperna som starkt befogad (SOU 1957:4 s. 76). Kommittén lämnade dock inte något förslag till lagändring.

Frågan om skattemässiga avskrivningsregler för anläggningar i bergrum togs med anledning av oljelagringskommitténs betänkande upp av några remissinstanser. Företrädare för industrin och oljebranschen samt bl.a. riksskattenämnden ansåg att lättnader borde komma till stånd. Man ansåg att valet mellan skyddad och oskyddad lagring inte skulle påverkas av skattetekniska överväganden (prop. 1957:144 s. 30-31).

Frågan om avskrivning av bergrum och andra skyddade anläggningar behandlades av en särskild utredare. Förslaget finns redovisat i en promemoria som i valda delar återges i prop. 1958:124. Av förslaget framgår bl.a. följande. Ränte- och amorteringsfria anläggningslån avskrevs av staten med 1/20 om året. Eftersom lånen efterskänktes av staten skulle 1/20 tas upp till beskattning varje år. De skattemässiga avskrivningsreglerna gick därför inte i takt med låneavskrivningarna. Särskilda avskrivningsregler kunde vara berättigade om de var avsedda

att dels stimulera till en frivillig ökad lagring i skyddade utrymmen, dels mildra de ekonomiska verkningarna av en snabb tvångsvis utbyggnad av skyddade anläggningar. Bestämmelserna borde gälla anläggningar som färdigställdes under en viss begränsad tid.

Genom lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. infördes särskilda avskrivningsregler för anläggningar i bergtrum för lagring av mineralolja eller annan anläggning för lagring av mineralolja, som innefattar skäligt skydd mot förstöring genom bombanfall eller beskjutning (prop. 1958:B 6, BeU B11). Avskrivningsreglerna var tidsbegränsade och tog i princip sikte på det första oljelagringsprogrammet som sträckte sig under åren 1958 - 1962. Eftersom det var ett omfattande arbete att färdigställa ett bergtrum till oljelager gällde avskrivningsreglerna anläggningar som färdigställdes under de beskattningsår för vilka taxering verkställdes åren 1959 - 1966. Avskrivningsreglerna för en skyddad anläggning utformades så, att avdrag för avskrivning medgavs med en femtedel av anskaffningskostnaden per år.

En förutsättning för att få tillämpa de särskilda avskrivningsreglerna var att anläggningen hade en volym om minst 1 000 m³ och att riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap godkände anläggningen som skyddad. (I lagen anges numera överstyrelsen för ekonomiskt försvar som tillsynsmyndighet. Myndigheten, som ändrat namn till överstyrelsen för civil beredskap, har inte längre kvar ansvaret för energiberedskapen utan tillsynsmyndighet är i dag närings- och teknikutvecklingsverket, NUTEK.)

2.4 Värdering av oljelager

Som tidigare nämnts föreslog oljelagringskommittén i sitt betänkande (SOU 1957:4) att lagringsskyldigheten skulle öka. I remissvar över betänkandet uttalade ett flertal myndigheter och organisationer, bl.a. riksskattenämnden, att det fanns skäl att införa särskilda lättnadsregler för värderingen av beredskapslager (prop. 1958:124 s. 32-33). Sveriges Industriförbund förordade att lagerägare befriades från skyldighet att vid lagervärderingen uppta något värde eftersom lagret representerade en fast tillgång som lagerhållaren inte kunde fritt disponera (a. prop. s. 34).

Utredaren om avskrivning av oljelagringsanläggningar berörde även frågan om särskilda värderingsregler vid inkomstbeskattningen för beredskapslaget (a. prop. s. 20).

I det föregående har endast berörts frågan om ökade avskrivningsmöjligheter i fråga om oljelagringsanläggningar. Men även kostnaden att hålla beredskapslager är betydande och kan föranleda svårigheter vid finansieringen. Emellertid synes, som tidigare framhållits, den omständigheten att en viss verksamhet göres mera kapitalkrävande inte böra föranleda permanenta regler av speciell karaktär i skattelagstiftningen. Av praktiska skäl bör varken permanenta eller tillfälliga bestämmelser utformas så, att den del av oljelagret, som vid viss tidpunkt överstiger vad som kräves för den löpande driften, får värderas på särskilt sätt. Vill man införa speciella bestämmelser av

tillfällig karaktär, synes de böra innebära, att lager av olja (eventuellt även annat bränsle) hos sådana skattskyldiga, som omfattas av tvångslagringsbestämmelserna, under en övergångsperiod får värderas lägre än enligt kommunalskattelagens bestämmelser. Med hänsyn till att statsbidrag skall utgå med 60 procent av sammanlagda kostnaderna för ökning av anläggningar och lager under åren 1958 - 1962 synes, om tillfälliga avskrivningsregler för skyddade anläggningar införes på sätt i det föregående föreslagits, specialbestämmelser i fråga om lagervärdering kunna undvikas. Något förslag till dylika bestämmelser har därför inte utformats.

Det sagda gäller den lagerökning som föranleds av förordningen om oljelagring m.m. Vill man genom liberala värderingsregler stimulera till en frivillig lagerhållning utöver den gräns, som betingas av rent kommersiella och drifttekniska hänsyn, kan bestämmelser att lager av olja vid inkomsttaxeringen får värderas lägre än andra lagertillgångar vara tänkbara.

I prop. 1958:124 anförde departementschefen (s. 40).

Jag har tidigare i samband med behandlingen av avskrivningsreglerna för de skyddade anläggningarna förordat en lösning, som i princip innebär att avskrivning skall få ske i samma takt som lånen upptages till beskattning. Jag är beredd att tillstyrka en liknande anordning i fråga om tvångslagret. Bestämmelserna för värdering av tvångslagret synes kunna utformas så, att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å detta lager godkännes, därest sistnämnda värde inte understiger vid beskattningsårets utgång obeskattade lagerlån. Den del av tvångslagret som finansierats med statsmedel bör, som allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden i sitt yttrande framhållit, endast få nedskrivas i den takt som lånemedlen upptages som intäkt vid beskattningen. Om lagerlånen i sin helhet upptages till beskattning får sålunda tvångslagret nedskrivas till noll vid inkomsttaxeringen. Utformas reglerna på detta sätt kan man överlåta till den skattskyldige att avgöra när han vill upptaga lagerlånen till beskattning.

Det är alltså endast företag som fått lagerlån som kan utnyttja de särskilda lagervärderingsreglerna. Dessutom krävs att företaget fullgjort sin lagringsskyldighet.

Redan vid lagens tillkomst stod det klart att reglerna var av tillfällig karaktär (a. prop. s. 40).

Vissa övergångsbestämmelser kan bli erforderliga när de tillfälliga bestämmelserna om värderingen av tvångslagret upphör att gälla. Även för det fallet att tvångslagren under en tillfällig kris får tas i anspråk i större utsträckning kan möjligen specialbestämmelser bli erforderliga. Dylika övergångs- och specialbestämmelser torde böra utformas först när behov därav uppkommer.

Till finansieringen av investeringskostnaderna för 1958 - 1962 års oljelagringsprogram infördes ett system med statliga lån. Lånen bekostades bl.a. genom införandet av den allmänna energiskatten.

De lagringsskyldiga företagen tog ut sina kostnader för programmet genom prissättningen på oljeprodukterna. De statliga lånen fördelades mellan de lagringsskyldiga i förhållande till den mängd olja som de skulle hålla i lager. Lånen, som löpte på 20 år, var ränte- och amorteringsfria och avskrevs av staten med 5 % om året.

Som framgår ovan beskattas anläggningslånen med minst en femtedel om året. Huvudregeln för lagerlånen är att de beskattas enligt företagets bestämmande. Obeskattade lagerlån beskattas emellertid till den del de överstiger värdet på lagret. Beredskapslagret får å andra sidan inte skrivas ner till ett värde som understiger de obeskattade lagerlånen. Härigenom beskattades de statliga lånen i takt med att lagringsanläggningarna skrevs av och oljelagren skrevs ner.

Lagerlånen skall tas upp till beskattning senast under det år då den särskilda lagervärderingsregeln upphör att gälla. Särskilda regler infördes för det fall beredskapslagren minskade genom eldsvåda eller liknande. I sådana situationer kan tillsynsmyndigheten ge dispens under viss tid från lagringsskyldigheten. Under denna tid kan lagerlånen kvarstå obeskattade trots att värdet på beredskapslagret är lägre än de obeskattade lagerlånen. Vidare infördes bestämmelser som tog sikte på företag som har obeskattade lagerlån och inte fullgjort sin lagringsskyldighet.

2.5 1963 - 1969 års oljelagringsprogram

Energi- och bränsleförbrukningen fortsatte att stiga. Vidare fortsatte förbrukningen att förskjutas från fasta bränslen till eldningsolja. Konsumtionen av flytande drivmedel och eldningsolja steg från 1,5 miljoner m³ år 1939 till över 13 miljoner m³ år 1960. Importen av olja uppgick år 1965 till 19 miljoner m³.

År 1963 hade antalet lagringsskyldiga företag ökat till omkring 130, varav 100 var storförbrukare. Oljelagringsprogrammet för åren 1963 - 1969 medförde en ytterligare ökning av lagren (SOU 1962:40, prop. 1962:194, BeU 68, 2LU 45). Vidare ökade mängden oljeprodukter som skulle förvaras i skyddade anläggningar.

Som tidigare finansierades programmet genom statliga lån och branschens pristillägg. Enligt departementschefen var det i och för sig rimligt att oljehandeln svarade för hela finansieringen av oljelagringen eftersom fullgörandet av lagringsskyldigheten var en förutsättning för handeln med olja i landet (prop. 1962:194 s. 45). Att staten i ökad omfattning bidragit till finansieringen fick ses mot bakgrund av att det varit fråga om en snabb uppbyggnad och förstärkning under ett begränsat antal år.

Lagringsanläggningar kunde skrivas av först när de var färdigställda. Pristilläggen beskattades omedelbart hos företagen. Beskattningen reducerade de medel som skulle användas till anläggningarna. Genom förordningen (1963:565) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för belopp, som tillförts Stiftelsen Petroleumbranschens Beredskapsfond, m.m. (prop. 1963:168, BeU 54) infördes ett system med reglering av pristilläggen via en stiftelse. Ett företag kunde med avdragsrätt betala in

medel till stiftelsen. Utbetalning från stiftelsen av tillförda belopp skedde i princip i proportion till varje företags andel i de statliga ränte- och amorteringsfria lånen, dock med den inskränkningen att inget oljeföretag hade rätt att få ut större belopp än vad företaget betalat in till stiftelsen. När stiftelsen betalade ut medel inkomstbeskattades dessa hos företaget. Skattereglerna tog enbart sikte på företag som hade träffat ett visst avtal med stiftelsen. Stiftelsen befriades från skyldigheten att betala skatt för inkomst och förmögenhet för medel som företagen inbetalade eller avkastningen av dessa.

De tidsbegränsade avskrivningsreglerna förlängdes till att avse lagringsanläggningar som färdigställdes senast under beskattningsåret 1972.

2.6 1970 - 1977 års oljelagringsprogram

På grundval av 1968 års oljelagringskommittés betänkande (SOU 1969:31) beslöts om en ny oljelagringperiod som till en början avsåg åren 1970 - 1976 (prop. 1969:136, BeU66, 2LU86).

Samtidigt utvidgades lagringsskyldigheten till att avse även gasol och råvaror för framställning av stadsgas. Gasol betraktades som olja i lagens mening.

Med hänsyn till att samtliga gasverk var kommunala ansågs det inte finnas skäl att införa statliga lån till lagringen. Bidrag utgick inte heller till gasollagringen eftersom den var av ringa omfattning.

De tidsbegränsade avskrivningsreglerna förlängdes till att avse lagringsanläggningar som färdigställdes senast under beskattningsåret 1979.

Efter oljekrisen åren 1973 - 1974 upprättades under år 1974 inom OECD ett internationellt energiorgan, International Energy Agency (IEA) med uppgift att genomföra ett energiprogram, International Energy Program (IEP). År 1975 beslöt riksdagen att Sverige skulle ansluta sig till detta program. Syftet är bl.a. att tillförsäkra de avtalsslutande länderna en inbördes likvärdig försörjning i händelse av en oljekris. Varje land har åtagit sig att hålla en försörjningsberedskap i form av särskilda lager, i dagsläget motsvarande 90 dagars konsumtion. Det gällande oljelagringsprogrammet för åren 1970 - 1977 avsåg att skapa beredskap mot krig och avspärrning. Genom IEP-avtalet utvidgades kravet på beredskap.

Lagringsprogrammet för perioden 1970 - 1976 förlängdes med ett år (prop. 1975/76:152, FöU 35).

2.7 Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond

De statliga bidragen minskade jämfört med tidigare program. Staten svarade för merkostnaden för den skyddade lagringen bl.a. med hänsyn till de fortifikatoriska krav, som gäller för skyddad lagring. Av samma skäl förordades statlig finansiering av merkostnaderna för lokaliserad lagring (SOU 1969:31 s.53 och 54).

För åren 1963 - 1969 medgavs rätt till avdrag för de pristillägg som betalades in till Stiftelsen Petroleumbranschens Beredskapsfond. Avdragsrätten var tidsbegränsad (jfr avsnitt 2.6). Med anledning av 1968 års

oljelagringskommittés förslag till oljelagringsprogram för påföljande period begärde Svenska Petroleum Institutet att ett motsvarande system med stiftelse skulle införas.

Den del av oljelagringsprogrammet för vilken inga statsbidrag utgick finansierades genom beredskapslagringsavgifter (pristillägg) som togs ut av konsumenterna. Genom lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m. infördes det andra systemet med reglering av pristilläggen via stiftelse (prop. 1969:141, BeU 68).

2.8 1978 - 1986 års oljelagringsprogram

I slutet av 1970-talet svarade importen av olja för omkring 70 % av landets energitillförsel. I början av åttiotalet hade oljans andel gått ned till omkring 55 %. Mellan åren 1979 och 1983 sjönk tillförseln av olja från 30 till 20 miljoner ton.

Nästa lagringsperiod omfattade åren 1978 - 1984 (SOU 1976:67, prop. 1976/77:74 bil. 2, FöU 35).

För beredskapslagringen utgick avgifter i två former. Oljehandeln tog ut beredskapslagringsavgifter, dvs. pristillägg. Vidare tog staten ut en särskild beredskapsavgift på vissa oljeprodukter för finansiering av statlig lagring. En del av beredskapsavgifterna gick ut till näringslivet som bidrag till skyddade anläggningar.

De statliga bidragen för finansieringen av uppbyggnaden av näringslivets beredskapslager upphörde helt fr.o.m. år 1978. Härefter har inte några lager- eller anläggningslån beviljats.

Programmet förlängdes med två år, t.o.m. år 1986 (prop. 1981/82:102 bil. 3, FöU 18). Avskrivningsreglerna för skyddade lagringsanläggningar förlängdes t.o.m. det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1989.

2.9 Nya regler för beredskapslagring

Omställningen av energisystemet gick snabbt. Av den totala energitillförseln utgjorde år 1985 oljeprodukterna omkring 50 % jämfört med omkring 70 % år 1973.

Nya regler infördes för beredskapslagringen genom lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol (prop. 1984/85:53, FöU 6); den lag som i dag reglerar lagringsskyldigheten. Lagen ersatte bl.a. lagen (1957:343) om oljelagring m.m.

En viktig förändring genom den nya lagstiftningen gällde ordningen för att fastställa beredskapslagren. Reglerna innebar en återgång till systemet med procentuella lagringsmål, vilket medförde att varje lagringsskyldig under lagringsåret skulle lagra en procentuell andel av sin basmängd av den lagringspliktiga varan. Regeringen fastställer den procentuella andelen utifrån en bedömning av det totala beredskapslagringsbehovet. Tillsynsmyndigheten NUTEK fastställer sedan beredskapslagrets storlek för varje lagringsskyldig för ett år i taget fr.o.m. den 1 juli (lagringsåret). Storleken grundar sig på försäljningen eller förbrukningen under närmast föregående kalenderår (basåret). Den lagringsskyldige skall

därför före den 1 februari närmast efter basåret komma in till NUTEK med en deklaration över försäljningen eller förbrukningen av lagringsbränslen under basåret.

Prop. 1992/93:131
Bilaga 2

Ytterligare en förändring som den nya lagstiftningen medförde var att importörer, säljare och förbrukare av kol blev lagringsskyldiga fr.o.m. den 1 januari 1985. Enligt riktlinjerna för beredskapslagringen av kol skall denna avse endast neutralitets/krigsfallen.

I grova drag avser lagringsskyldigheten kol, bensen, fotogen, dieselolja, olika slag av eldningsolja samt gasol.

Skyldiga att hålla beredskapslager är samtliga importörer samt vissa säljare och förbrukare av lagringsbränslen. Oljeraffinaderierna är alltid lagringsskyldiga. Övriga säljare är lagringsskyldiga om försäljningen nått en viss nivå. Även naturgas är i vissa fall lagringsgrundande (för närvarande med ersättningsbränsle).

2.10 1987/88 - 1991/92 års oljelagringsprogram

Oljans andel av den svenska energiförsörjningen var år 1989 ca 44 % mot närmare 70 % i slutet av 1970-talet. Omställningen av energisystemet mot en minskad oljeandel väntas fortgå men i något långsammare takt. Beroendet av importerad olja ligger dock kvar på en mycket hög nivå när det gäller drivmedel, dvs. bensen och dieselolja.

Gällande mål och inriktning för energiberedskapen bestämdes genom 1987 års försvarsbeslut (prop. 1986/87:95 bilaga 12, FöU11).

Enligt nuvarande regler skall beredskapslagret avseende fredskriser motsvara 25 % av föregående års förbrukning eller försäljning.

Under programperioden omstrukturerades ansvaret för oljelagringen. De statliga lagren av råolja och oljeprodukter var avsedda främst för kriser i fredstid. Näringslivets beredskapslager var avsedda främst för behoven under avspärrning och krig. Ett förkrigsskede kan delvis liknas vid en fredskris - åtminstone i ett inledningsskede. I sådana lägen ansågs det naturligt att oljebranschen i det längsta fungerade på normala företagsekonomiska villkor, dvs. med så små krav som möjligt på direkt statligt agerande inom raffinering, distribution, osv. I allvarigare lägen väntas staten reglera varumarknaden. Det fanns därför skäl för att staten tog ansvar för de lager som var avsedda för de allvarligaste kriserna.

En ändring på oljeområdet var att staten fick det samlade ansvaret för de delar av oljelagren som är avsedda för neutralitet/krig och att näringslivet svarade för övrig lagring. Som ett led i den ändrade ansvarsfördelningen förvärvade staten bergs- och bergsbyggnadsanläggningar från näringslivet. Mot bakgrund av riksdags- och regeringsbeslut avskrev statens energiverk (nuvarande NUTEK) sina fordringar hos de företag som hade lån för utbyggnaden av oljelagringen. Med hänsyn till bl.a. den sjunkande oljeförbrukningen kunde lagringsskyldigheten minska i väsentlig utsträckning.

År 1991 beslöts (prop. 1990/91:102, FöU8) att programperioden skulle ändras och omfatta perioden t.o.m. budgetåret 1991/92.

2.11 1992/93 - 1996/97 års oljelagringsprogram

Prop. 1992/93:131

Bilaga 2

Minskningen av oljeberoendet har gått mycket snabbt och oljans andel av energiförsörjningen har i dag minskat till drygt 40 %. Regeringen föreslog (prop. 1991/92:102) att beredskapslagren kan minskas.

För programperioden 1992/93 - 1996/97 föreslog regeringen vidare att antalet statliga lagringsanläggningar kan minskas samtidigt som lagringen flyttas närmare marknaden bl.a. genom anslutning till oljehandelns lager. Den nuvarande ordningen att oljebranschen svarar för landets fredskrislagring föreslås behållas. Samtidigt bör fredskrislagringen kompletteras genom att ett statligt buffertlager byggs upp. Förslagen har nyligen beslutats av riksdagen (FöU12).

Finansdepartementet

Hemställan om ändring i 23 § anv p 13 nionde stycket kommunal-skattelagen (1928:370), KL

Om en skattskyldig i räkenskaperna har gjort avskrivning med större belopp än han får dra av vid taxeringen (s.k. överavskrivning), får det överskjutande beloppet enligt 23 § anv p 13 st 9 KL dras av genom 20 % årlig avskrivning. Detta får ske först sedan taxeringen vid vilken avdraget vägrats blivit slutligt avgjord.

Det nya taxeringsförfarandet med en femårig omprövningsperiod och sakprocess innebär att oklarhet kan uppstå om från vilken tidpunkt avskrivning enligt särskild plan skall medges. Härtill kommer att omprövning av de avdrag som medges enligt nyssnämnda regel kan ske som en följdändring om den skattskyldige efter omprövning eller överklagande medges avdrag i enlighet med den avskrivning som skett i räkenskaperna eller eljest med högre belopp än det ursprungligen medgivna (se 4 kap 17 § p 3 TL).

Riksskatteverket föreslår därför att kravet på att taxeringen i fråga skall ha blivit slutligt avgjord får utgå ur lagrummet.

Eftersom regeln bör tillämpas i samtliga fall av överavskrivning där beslut om avvikelse från avskrivningen i räkenskaperna fattats vid taxering enligt den nya ordningen bör de föreslagna nya bestämmelserna tillämpas första gången i fråga om avskrivning som skett i räkenskaper som legat till grund för 1991 års taxering. Frågan om när överavskrivning får börja avskrivas kan då uppkomma första gången vid 1992 års taxering. Har avdrag vid denna taxering vägrats före lagens ikraftträdande kan omprövning ske.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad överdirektör. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit skattechefen Hulgaard samt skattedirektören Jansson, föredragande.

Lennart Grufberg

Sune E Jansson

Hemställan om vissa lagändringar

Riksskatteverket (RSV) hemställer att Finansdepartementet tar initiativ till ändringar av gällande skatteregler i nedan återgivna avseenden.

1 Begreppet faktiska anskaffningsutgifter

Regeringsrätten (RR) har i dom den 28 september 1992 (överklagat förhandsbesked, sekretessbelagt) ansett att uttrycket "faktiska anskaffningsutgifter" i 27 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, (SIL), vid utbyte av aktier inte kan avse annat än marknadsvärdet på de utbytta aktierna vid bytestidpunkten.

I de situationer när beskattning på grund av bytet inte skall ske, t.ex. enligt 27 § 4 mom. SIL, leder RRs tolkning till att olika värden kommer att användas vid beräkning av realisationsvinst och vid beräkning av underlag för avsättning till skatteutjämningsreserv enligt 5 § första stycket 5. lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv (SurvL). Detta trots att avsättningen i princip skall baseras på skattemässiga värden. Samma gäller när beskattning inte skall ske enligt 2 § 4 mom. tionde stycket SIL. Surv-underlaget påverkas alltså av sådana bytestransaktioner trots att beskattning i övrigt inte utlöses.

Det kan också diskuteras om RRs dom även leder till oklarhet om vad som gäller t.ex. i det fall att aktier i utländskt dotterbolag överläts inom en koncern och marknadsvärdet på aktierna vid bytestidpunkten är lägre än det ursprungliga anskaffningsvärdet. Den förlust som då uppkommer får enligt 2 § 4 mom. nionde stycket SIL inte utnyttjas skattemässigt nu utan först när aktierna avyttras utanför koncernen. Skall dessa aktier vid beräkning av Surv-underlag tas upp till det lägre värdet?

Det är enligt RSVs uppfattning angeläget att reglerna i nu berörda avseenden ses över snarast så att underlag vid Surv-avsättning och anskaffningsvärdet vid reavinstberäkning kommer att beräknas på samma sätt samt att den osäkerhet som RRs dom i vissa avseenden medför undanröjs.

2 Fastigheter i K-Surv-underlag

Enligt 5 § första stycket 4. SurvL tas anläggningsfastighet upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag o.d. (huvudregeln). Enligt andra stycket (alternativregeln) får i fråga om fastighet som förvärvats före ingången av 1991 som anskaffningsvärde i stället anses viss del av 1991 års taxeringsvärde minskat med angivna värdeminskningsavdrag o.d. vid 1982-1991 års taxeringar (om dessa uppgått till viss storlek).

Lagrummets utformning är olycklig i två hänseenden.

För det första skall det värde som beräknas enligt andra stycket ersätta anskaffningsvärdet vilket strikt formellt innebär att det sedan skall minskas med alla medgivna värdeminskningsavdrag. Detta kan uppenbarligen inte vara avsikten.

För det andra råder oklarhet vad som skall inträffa vid förändringar efter ingången av år 1991 t.ex. när tillbyggnad (eller ny- eller ombyggnad) sker. Vid en strikt formell läsning kan denna inte beaktas utan den skattskyldige får välja mellan att tillämpa huvudregeln eller alternativregeln. Om alternativregeln väljs och tillbyggnaden inte beaktas torde det ändå vara nödvändigt att reducera värdet med alla kommande värdeminskningsavdrag, även sådana som belöper på tillbyggnaden. Detta innebär att de svårigheter i fråga om mycket gamla anskaffningsvärden som alternativregeln avsåg att eliminera återuppstår. Motsvarande, fast i motsatt riktning, inträffar om en byggnad brinner ner och inte byggs upp igen.

Fastighetens omfattning kan också förändras genom förvärv av tillskottsmark eller genom avstyckning. Fråga kan då uppstå om även i detta fall 1991 års taxeringsvärde kan användas. I vissa fall torde t.o.m. tvekan kunna uppkomma vilken av de nybildade fastigheterna som skall anses motsvara den gamla fastigheten. En rent mekanisk anknytning till fastighetsbeteckningen kan ge egendomliga resultat.

De berörda problemen synes kunna undvikas och ett materiellt mer tillfredsställande resultat uppnås om regeln i andra stycket uppfattas så att en fastighet som innehas vid 1991 års ingång får anses förvärvad vid denna tidpunkt med det anskaffningsvärde som en beräkning enligt lagrummet ger. Vad som inträffar därefter skulle beaktas på samma sätt som om ett köp verkligen skett då. En sådan tolkning är emellertid inte helt förenlig med utformningen och det kan inte med säkerhet sägas att den varit åsyftad. Det är därför enligt RSVs uppfattning angeläget med ett förtydligande av reglernas innebörd i nu berörda avseenden.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad överdirektör. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit skattechefen Sjöstrand samt skattedirektören Jansson, föredragande.

Lennart Grufberg

Sune E Jansson

Finansdepartementet

Komplettering av hemställan om vissa lagändringar

RSVs skrivelse 8 oktober 1992 dnr 36761-92/900

För att ytterligare belysa punkt 1 i hemställan bifogas en redogörelse för skälen för regeringsrättens avgörande.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt ansökningen om förhandsbesked gäller följande förutsättningar: AB A har apportionerat aktier i helägda utländska dotterföretag till ett likaledes helägt utländskt dotterföretag B, och därvid som enda likvid erhållit nyemitterade aktier i detta senare företag. -Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har i ett förhandsbesked förklarat att bestämmelserna i 27 § 4 mom. första stycket SIL är tillämpliga på apporten. De överlåtna dotterbolagsaktierna hade AB A ursprungligen förvärvat genom en koncernintern transaktion. AB A skulle därför vid beräkning av realisationsvinst i anledning av en avyttring av dotterbolagsaktierna ha rätt att tillgodoräkna sig de anskaffningsvärden som överlåtaren haft rätt till. Det faktiska vederlag som AB A lämnat vid sitt förvärv av aktierna i dotterbolagen översteg nämnda anskaffningsvärden.

Enligt lagen om skatteutjämningsreserv får bl.a. ett svenskt aktiebolag göra avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv. Sådan avsättning beräknas på bl.a. ett kapitalunderlag (2 §). Kapitalunderlaget är skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder (3 §). I fråga om värdering av tillgångarna hos juridiska personer föreskrivs i 5 § första stycket 5. lagen om skatteutjämningsreserv att "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".

I 27 § 2 mom. första stycket föreskrivs såvitt är av intresse i detta mål följande: "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)."

AB A:s fråga i målet avser vilket värde de nyemitterade aktierna i B skall tas upp med vid den genomsnittsberäkning som anges i 27 § 2 mom. första stycket SIL när kapitalunderlaget för skatteutjämningsreserven skall beräknas. Enligt bolagets yrkande är det marknadsvärdet på de utbytta aktierna vid bytestidpunkten som bör läggas till grund.

Riksskatteverket gör i målet gällande att avsikten med hänvisningen i 5 § första stycket 5. lagen om skatteutjämningsreserv till 27 § 2 mom. första stycket SIL är att samma anskaffningsvärde skall tillämpas vid bestämmande av kapitalunderlaget för skatteutjämningsreserven som vid realisationsvinstberäkningen.

Regeringsrätten konstaterar att hänvisningen i 5 § första stycket 5. lagen om skatteutjämningsreserv till 27 § 2 mom. första stycket SIL avser en av ett stort antal föreskrifter i SIL som är av betydelse för hur realisationsvinst skall beräknas. En föreskrift i SIL om beräkning av realisationsvinst, till vilken lagen om skatteutjämningsreserv inte hänvisar men som i och för sig skulle kunna vara av intresse vid beräkning av skatteutjämningsreserven, är föreskriften om koncerninterna överlåtelser i 2 § 4 mom. SIL. En annan föreskrift av intresse är 27 § 4 mom. SIL om realisationsvinst vid avyttring av aktier mot vederlag uteslutande i nyemitterade aktier i det köpande bolaget. Enligt denna föreskrift skall de mottagna aktierna anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrande aktierna.

Den omständigheten att hänvisningen i 5 § första stycket 5. lagen om skatteutjämningsreserv endast avser 27 § 2 mom. första stycket SIL och inte samtliga de bestämmelser i SIL som är av betydelse för beräkning av realisationsvinst kan inte leda till annat än att endast 27 § 2 mom. första stycket är tillämpligt vid bestämmande av underlaget för avsättningen till skatteutjämningsreserv. Till grund för bestämmande av kapitalunderlaget för avsättning till skatteutjämningsreserv skall alltså läggas endast de "faktiska anskaffningsutgifter" som avses i 27 § 2 mom. första stycket SIL. Däremot skall de övriga lagrum i SIL som redovisats i det föregående inte tillämpas.

Det återstår då att avgöra vilken närmare innebörd som man bör ge uttrycket "faktiska anskaffningsutgifter" i 27 § 2 mom. första stycket SIL i det fall som avses i ansökningen om förhandsbesked. I motiven finns vissa uttalanden som ger vid handen att avsikten varit att samma anskaffningsvärden skall tillämpas vid bestämmande av kapitalunderlaget för avsättning till skatteutjämningsreserv som vid realisationsvinstberäkning (prop. 1989/90:110 s. 522 f och 739). Där uttalas nämligen att tillgångarna skall värderas till skattemässiga värden. Vidare sägs att till grund för skatteutjämningsreserven bör ligga sådana förändringar i det egna kapitalet som haft skattemässig verkan. I fråga om koncerninterna överlåtelser anförs bl.a. att avyttringen leder till ett minskat kapitalunderlag för det överlåtande företaget och ett i samma mån ökat kapitalunderlag för det förvärvande företaget.

En tillämpning av hänvisningen till 27 § 2 mom. första stycket SIL i enlighet med de citerade motivuttalandena på den transaktion som redovisas i ansökningen om förhandsbesked skulle närmast leda till att värdet på de nyemitterade aktierna i B skulle bestämmas till det värde som skulle gälla om man tillämpade föreskrifterna om koncerninterna förvärv i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL eller föreskrifterna i 27 § 4 mom. SIL. En sådan tillämpning skulle emellertid vara oförenlig med lagtextens ord "faktiska anskaffningsutgifter" och med det förhållandet

att 5 § första stycket 5. lagen om skatteutjämningsreserv innehåller en hänvisning enbart till 27 § 2 mom. första stycket SIL men inte till övriga nyss nämnda lagrum. En sådan tolkning kan därför inte accepteras.

Prop. 1992/93:131
Bilaga 4

Som "faktiska anskaffningsutgifter" i det fall som anges i ansökningsen torde endast kunna accepteras marknadsvärdet på de utbytta aktierna vid bytestidpunkten, då detta värde är det riktiga uttrycket för vad det faktiskt kostat AB A att förvärva de nyemitterade aktierna.

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 22 §, punkt 13 av anvisningarna till 23 § och punkt 2 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***Anvisningar****till 22 §**

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

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

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

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

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

¹ Senaste lydelse 1991:411.

värmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen om statlig inkomstskatt.

värmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats *eller skiftats* ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket *eller 3 § 8 mom. tredje stycket* lagen om statlig inkomstskatt.

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

till 23 §

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

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

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;

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

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

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

² Senaste lydelse 1990:650.

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

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

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

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

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

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utrangeras 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.

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.

Det överskjutande beloppet får i stället dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år, räknat från och med beskattningsåret efter det under vilket avskrivningen i fråga verkställdes.

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

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

till 24 §

2.³ Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket 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.

Djur i jordbruk och renskötsel 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 fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt

³ Senaste lydelse 1992:693.

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.

Förvärvat 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 skattskyldige 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.

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till

följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad.

följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. *Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering. Den nya lydelsen av punkt 13 nionde stycket av anvisningarna till 23 § får dock tillämpas första gången i fråga om överskjutande belopp som hänför sig till 1991 års taxering.

Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 3 § 8 mom., 24 § 2 mom. samt 27 § 2 och 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

3 §

8 mom.² 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.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses - med de begränsningar som anges i tredje-femte styckena - jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem.

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket. Samtliga aktier i bolaget skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunal-skattelagen (1928:370).

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

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1990:651.

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

24 §

2 mom.³ Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämsätts det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). Med avyttring jämsätts 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.

2 mom. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämsätts det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag *eller den ekonomiska förening* som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). Med avyttring jämsätts också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning. *Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorar sitt värde till följd av att föreningen upplöses enligt 3 § 8 mom. tredje stycket.*

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

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

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren 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 Senaste lydelse 1990:1422.

27 §

2 mom.⁴ Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad.

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

2 mom. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. *Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.*

I fråga om finansiella instrument som avses i 1 mom. och som är föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterade) samt andelar i ekonomiska föreningar som förvärvats före den 1 januari 1992 får anskaffningsvärdet bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Vad nu sagts gäller inte optioner och terminer.

⁴ Senaste lydelse 1991:412.

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

4 mom.⁵ 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 utflyttningen sker.

4 mom. Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier *eller andelar i ekonomisk förening* till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och *utgör värdet av den del av vederlaget för de avyttrade aktierna eller andelarna som utgår i annat än nyemitterade aktier i det köpande bolaget högst tio procent av det nominella värdet på dessa aktier* skall som *skattepliktig realisationsvinst räknas endast den del av vederlaget som utgörs av annat än aktier*. 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 *eller andelarna*.

Vad som sagts i första stycket gäller dock inte vid avyttring av aktier *eller andelar i företag* 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 *eller andelar* 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 utflyttningen sker.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

⁵ Senaste lydelse 1990:651.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

Prop. 1992/93:131

Bilaga 5

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Vid värderingen av tillgångarna hos juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1-6 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. fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

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

Har fastighet som avses i första stycket 4 förvärvats före ingången av år 1991 får som anskaffnings-

5. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar tas upp till *genomsnittliga anskaffningsvärden* och andelar i utländska juridiska personer till 65 procent därav,

6. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. *lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* än aktier och andelar tas upp till *genomsnittliga anskaffningsvärden* eller, om den underliggande egendomen är andel i utländsk juridisk person, till 65 procent därav,

Vid tillämpning av första stycket 4 får fastighet som förvärvats före ingången av år 1991 i stället anses

värde i stället anses viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982-1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses i fråga om

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

Värdet enligt andra stycket skall i skälig 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 värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond e.d. tagits i anspråk.

Denna lag träder i kraft den 1 december 1992 och tillämpas första gången vid 1993 års taxering. Äldre bestämmelser i 5 § första stycket 5 och 6 tillämpas dock vid 1993 års taxering i fråga om skattskyldiga vars räkenskapsår avslutats före den 31 december 1992.

förvärvad den 1 januari 1991.

Anskaffningsvärdet vid denna tidpunkt anses motsvara viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982-1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses i fråga om

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

Värdet enligt andra stycket skall i skälig mån jämkas om marknadsvärdet vid beskattningsårets ingång på byggnader, mark och markanläggningar *som fanns på fastigheten den 1 januari 1991* inte överstiger 75 procent av värdet enligt andra stycket.

¹ Senaste lydelse 1990:1446.

Lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*8 §¹

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen (1987:620) skall överlåtande och övertagande företag anses som en skattskyldig.

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen (1987:620) skall överlåtande och övertagande företag anses som en skattskyldig. *Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som en skattskyldig.*

Har uppskovsbeloppet för det överlåtande företaget bestämts enligt 4 och 5 §§ och har uppskovsbeloppet för det övertagande företaget tagits upp till beskattning enligt 6 § andra stycket skall återstående del av det överlåtande företags uppskovsbelopp samt i förekommande fall tillägg enligt 5 § tredje stycket omedelbart tas upp till beskattning hos det övertagande företaget. Bestämmelserna i 6 § andra stycket skall därvid äga motsvarande tillämpning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1992:705.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Prop. 1992/93:131

Bilaga 5

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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.

Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. *Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut.* Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

6 Förslag till

Prop. 1992/93:131

Bilaga 5

Lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomst-taxeringen för viss aktieutdelning

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1967:94) om avdrag vid inkomst-taxeringen för viss aktieutdelning¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²

Avdrag medges inte senare än vid taxeringen för tjugonde beskattnings-året efter det beskattningsår då inbetalning för aktierna först skedde.

Det belopp varmed avdrag medges får sammanlagt inte överstiga vad som inbetalats för aktierna.

Det belopp varmed avdrag medges får sammanlagt inte överstiga vad som inbetalats för aktierna. *Har aktierna skiftats ut enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall dock som inbetalning för aktierna anses ett belopp som svarar mot insatskapitalet i den förening som skiftat ut aktierna.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:955.

² Senaste lydelse 1978:955.

Lag om upphävande av lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m.

Härigenom föreskrivs att lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. skall upphöra att gälla vid utgången av år 1992.

1. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande vid 1993 och tidigare års taxeringar.

2. Föreskrifterna om värdering av tvångslagret i 7 § den upphävda lagen tillämpas även på 50 procent av tvångslagret vid 1994 års taxering, eller om företaget inte taxeras då, vid 1995 års taxering, i den mån företaget vid närmast föregående taxering tagit upp tvångslagret till lägre värde än vad som följer av bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

3. Obeskattade lagerlån som avses i 5 § 2 mom. den upphävda lagen skall utan hinder av vad som föreskrivs i första stycket nämnda lagrum tas upp till beskattning vid 1994 års taxering, eller om företaget inte taxeras då, vid 1995 års taxering.

Lag om upphävande av lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m.

Härigenom föreskrivs att lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m. skall upphöra att gälla vid utgången av år 1992.

Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1993.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1992-11-10

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Wieslander, justitierådet Bo Svensson, regeringsrådet Arne Baekkevold.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 22 oktober 1992 har regeringen på hemställan av statsrådet Bo Lundgren beslutat inhämta lagrådets yttrande över 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 (1990:654) om skatteutjämningsreserv,
4. lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av beskattade reserver,
5. lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder,
6. lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning,
7. lag om upphävande av lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar m.m.,
8. lag om upphävande av lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Ingrid Melbi och kammarrättsassessorn Lars Emanuelsson.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Lag om ändring i lagen om statlig inkomstskatt

27 § 4 mom.

I momentet behandlas den situationen att vederlaget för föreningsandelar utgörs av dels aktier dels annan egendom. Skattepliktig intäkt anses därvid inte uppkomma om värdet på den andra egendomen utgör högst 10 procent av det nominella värdet på aktierna. Procentsatsen har hämtats från EG:s direktiv (90/434/EEG) som behandlar frågan om gemensamma skatteregler vid fusion m.m. En förutsättning för att uppskov med beskattningen skall medges vid byte av aktier är enligt direktivet att vederlaget utgörs av aktier i det köpande bolaget och att eventuell *kontant* ersättning uppgår till högst 10 procent av det nominella värdet på aktierna.

I det remitterade förslaget godtas emellertid inte bara kontanter utan också annan egendom som vederlag för föreningsandelarna under förutsättning att komplementvederlagets värde håller sig under den nämnda gränsen. Något skäl för denna avvikelse från direktivet ges inte i remissen. Som jämförelse kan nämnas att aktiebolagskommittén, som nyligen lagt fram förslag till anpassning av aktiebolagslagen till bl.a. EG:s tredje bolagsdirektiv (78/855/EEG) som handlar om fusioner, inte ansett sig böra föreslå annan egendom än kontanter som fusionsvederlag.

I art. 3 av det tredje bolagsdirektivet finns nämligen en bestämmelse som svarar mot den nämnda skattebestämmelsen och som föreskriver att fusion skall ske "mot vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen i form av aktier i det övertagande bolaget och i förekommande fall kontant ersättning som inte får överstiga tio procent av dessa aktiers nominella värde, eller i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet."

Om man vill vara fullständigt säker på att den nya regleringen står i överensstämmelse med EG:s direktiv, bör den utformas så att vid sidan av aktier endast kontanter godtas som vederlag för föreningsandelarna. Lagrådet förordar att så sker.

Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna träder enligt förslaget i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering. Övergångsbestämmelser bör införas som förhindrar att de nya bestämmelserna i vissa fall kan få retroaktiv verkan till nackdel för de skattskyldiga. Det gäller bestämmelserna i 3 § 8 mom. fjärde stycket och 27 § 4 mom.

Det förstnämnda lagrummet avser bl.a. anskaffningsvärdet för sådana andelar i ekonomisk förening som erhållits i samband med fusion. De nya bestämmelserna kan innebära att den skattskyldige vid avyttring av en andel i den övertagande föreningen får tillgodoräkna sig ett lägre ingångsvärde på andelen (lägre insatskapital) än enligt nuvarande regler. Det andra lagrummet avser bl.a. förutsättningarna för uppskov med reavinstbeskattning vid avyttring av aktier och andelar mot vederlag i nyemitterade aktier i det köpande bolaget. De nya bestämmelserna kan bl.a. innebära att den skattskyldige får uppskov med beskattningen och därigenom inte omedelbart får avdrag för en reaförlust som enligt nuvarande regler berättigar till sådant avdrag.

Det kan förekomma att avyttringar som skett före utgången av år 1992 skall redovisas först vid 1994 års taxering, exempelvis beroende på att det företag som är skattskyldigt har ett brutet räkenskapsår. De nya bestämmelserna i 3 § 8 mom. fjärde stycket och 27 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt bör med hänsyn till det nyss anförda tillämpas först i fråga om avyttringar som skett efter utgången av år 1992. Lagrådet föreslår att övergångsbestämmelser till lagen införs av följande lydelse.

"Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering. Bestämmelserna i 3 § 8 mom. fjärde stycket och 27 § 4 mom. i deras nya lydelse tillämpas inte i fråga om avyttringar som skett före utgången av år 1992."

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar övriga lagförslag utan erinran.

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	3
1 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	3
2 Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	12
3 Lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv	16
4 Lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver	19
5 Lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder	20
6 Lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto	22
7 Lag om ändring i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning	23
8 Lag om ändring i lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA)	24
9 Lag om ändring i skogskontolagen (1954:142)	25
10 Lag om återföring av allmän investeringsreserv,	26
11 Lag om upphävande av lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar,m.m	27
12 Lag om upphävande av lagen (1969:738) om rätt av vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond,m.m	28
Utdrag ur regeringsprotokollet den 10 november 1992	29
1 Inledning	29
2 Ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag	30
2.1 Skattefrihet för utskiftning i samband med upplösning av föreningen	30
2.2 Särskilda frågor	37
2.2.1 Obeskattade reserver m.m.	37
2.2.2 Annell-avdrag	38
2.2.3 Ersättningsfonder m.m.	39
2.2.4 Aktiernas anskaffningsvärde	40
3 Byte av aktier och andelar	41
3.1 Byte av andelar	41
3.2 Vederlaget vid byte	42

4	Anskaffningsvärdet för andelar som erhållits i samband med fusion av ekonomiska föreningar	45
5	Avyttring av andel i ekonomisk förening vid likvidation och konkurs	47
6	Den särskilda skattelagstiftningen om beredskapslagring av olja avvecklas	47
7	Övriga frågor	53
7.1	Skatteutjämningsreserv (surv)	53
7.2	Kompenserande avdrag på grund av överavskrivning av inventarier	55
7.3	Räntefördelning	56
7.4	Skadeförsäkringsföretag	57
7.5	Flyttning av medel på upphovsmannakonto mellan banker m.m.	58
7.6	Avdrag för företagshälsovård	61
7.7	Återföring av allmän investeringsreserv utan särskilt tillägg	62
7.8	Vissa lagtekniska justeringar	63
8	Budgeteffekter	63
9	Upprättade lagförslag	64
10	Specialmotivering	64
10.1	Kommunalskattelagen (1928:370)	64
10.2	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	66
10.3	Lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv	69
10.4	Lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver	70
10.5	Lagen (1990:663) om ersättningsfonder	70
10.6	Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto	70
10.7	Lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning	70
10.8	Lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA)	71
10.9	Skogskontolagen (1954:142)	71
10.10	Lagen om återföring av allmän investeringsreserv	71
10.11	Lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m.	71
10.12	Lag om upphävande av lagen (1969:738) om rätt att vid inkomsttaxering erhålla avdrag för belopp som tillförts Stiftelsen Petroleumindustriens Beredskapsfond, m.m.	71
11	Hemställan	71
12	Beslut	72

Bilaga 1	Förteckning över remissinstanser	73	Prop.1992/93:131
Bilaga 2	Utdrag ur promemorian Skatteregler vid beredskaps- lagring av olja	74	
Bilaga 3	Framställning från RSV	85	
Bilaga 4	- " - - " -	86	
Bilaga 5	De remitterade lagförslagen	91	
Bilaga 6	Lagrådets yttrande	109	

