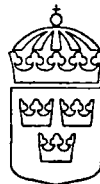


Regeringens proposition

1985/86:78

om beskattningen vid avyttring av tillgångar
som förvärvats genom utdelning



Prop.
1985/86:78

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokoliet den 12 december 1985.

På regeringens vägnar

Olof Palme

Kjell-Olof Feldt

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i beskattningen av aktiebolag och ekonomiska föreningar som inte är skattskyldiga för utdelning vid förflöendet över kapitaltillgångar som erhållits genom utdelning. Om det mottagande bolaget eller föreningen avyttrar tillgången skall realisationsvinsten beräknas med ledning av den anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt som gällt för det utdelande företaget. Vidare föreslås ett klarläggande beträffande värdeminskningssavdrag när tillgången behålls i det mottagande företaget. I ett sådant fall skall avdraget beräknas på samma underlag som gällt för det utdelande företaget.

De nya bestämmelserna föreslås gälla i fråga om tillgångar som förvärvats genom utdelning som beslutas efter utgången av år 1985.

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

Härigenom föreskrivs att 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

2 §

4 mom.¹ Har bolag (dotterbolag), som inte driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, genom fusion enligt 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) uppgått i annat sådant bolag (moderbolag) och har moderbolaget genom fusionen övertagit lager, fordringar och liknande tillgångar i rörelse, skall såsom intäkt i moderbolagets rörelse räknas belopp varmed dessa lager, fordringar m. m. i moderbolagets räkenskaper vid fusionstillfället upptagits över de hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdena vid samma tillfälle. Vad nu stadgats skall gälla jämväl vid fusion enligt 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar och vid fusion enligt 87 § 1 mom. lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen, oaktat jordbrukskassaföreningarna driver penningrörelse. Ekonomisk förening, som vid sidan av sin egentliga verksamhet driver sparkasserörelse genom att från medlemmar mottaga medel för förvaltning, skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke inte på denna grund anses driva penningrörelse.

Om moderbolag genom sådan fusion som avses i första stycket övertagit betalningsansvaret för framtida kostnader, för vilka avsättning gjorts i dotterbolagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel, skall belopp motsvarande denna avsättning räknas såsom intäkt för moderbolaget, om inte utredning företes som visar dels att moderbolaget efter fusionen vidkänts eller kommer att få vidkännas dessa kostnader – varvid i sistnämnda fall en häremot svarande avsättning skall ha verkställts i moderbolagets räkenskaper – dels ock att moderbolaget inte tillgodofört sig avdrag för dessa kostnader eller denna avsättning. Vad nu sagts gäller också vid sådan fusion mellan föreningar, som avses i första stycket.

Har sådan fusion som avses i första stycket ägt rum skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt 1 mom. andra stycket skulle ha utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget eller den övertagande föreningen. Vid sådan fusion gäller vidare att moderbolaget eller den övertagande föreningen äger åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt som skulle ha varit avdragsgill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen enligt 4 § första stycket. Vad ovan i detta stycke sagts gäller också vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget inte upptagit beloppet till beskattning respektive avstår från att yrka avdraget i fråga.

Vid fusion enligt första stycket skall intäkt av rörelse för de i fusionen deltagande företagen beräknas utan avseende på de i fusionsavtalet angivna värdena på övertagna tillgångar m. m.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som avses i första stycket, övertar byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwill's natur,

¹ Senaste lydelse 1984:1061.

skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet av tillgången så anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening övertagit inventarier eller annan tillgång, som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning, genom sådan fusion som avses i första stycket och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i femte stycket skall anses som anskaffningsvärde för bolaget eller föreningen, får företaget efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär har anförts, hos länsrätt medges rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning under förutsättning att skillnaden mellan det bokförda värdet och anskaffningsvärdet, beräknat enligt femte stycket, tas upp som intäkt under det beskattningsår, då fusionen genomförs, eller, om företaget begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som avses i första stycket, övertar skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig.

Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall i intet fall anses uppkomma, då aktiebolag övertar tillgångar genom fusion, som avses i första stycket. Har moderbolag avyttrat egendom, som bolaget genom sådan fusion övertagit från dotterbolag, skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit så anses, som om moder- och dotterbolag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också vid sådan fusion mellan föreningar, som avses i första stycket, och vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen om sparbanker eller fusion mellan stadshypoteksföreningar samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.

Överlåts aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall – där ej annat följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde stycket kommunalskattelagen – beskattning av realisationsvinst inte äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehåller som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall den överlåtna aktien eller andelen anses förvärvad av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Bestämmelserna i detta stycke om beskattning av realisationsvinst tillämpas även i fråga om avdrag för realisationsförlust. Avdrag för realisationsförlust får dock inte i något fall göras på grund av avyttring av aktier eller andelar till utländskt koncernföretag.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tillgång på annat sätt än genom sådan fusion som avses i första stycket och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst som om tillgången sålts. Som köpeskillning gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening mottagit utdelning i form av tillgång, för vilken det utdelande företaget vid avyttring skulle ha beräknat vinst eller förlust enligt 35 och 36 §§ kommunalskattelagen, och är mottagande företag frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom., skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av tillgången liksom värdeminskningensavdrag beräknas som om det utdelande företaget och det mottagande företaget utgjort en skattskyldig.

Denna lag träder i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling.

De nya bestämmelserna tillämpas i fråga om tillgång, som förvärvats genom utdelning, vilken beslutats efter utgången av år 1985.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 december 1985

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Petersson, Andersson, Bodström, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Wickbom, Johansson, Hulterström, Lindqvist

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om beskattningen vid avyttring av tillgångar som förvärvats genom utdelning

1 Inledning

Vanligtvis sker utdelning av vinst i aktiebolag och ekonomiska föreningar genom utbetalning av pengar från bolaget eller föreningen till delägarna. Det finns emellertid inget hinder mot att annan egendom än pengar delas ut. Att utdelningen avser sådan egendom vållar normalt inga särskilda beskattningsproblem. Genom ett nyligen avgjort mål i regeringsrätten har dock klargjorts att utdelning av bl.a. aktier i vissa fall leder till beskattningsresultat som måste betecknas som otillfredsställande. Det kan bli följden om utdelning sker till en mottagare som inte är skattskyldig för utdelningen. I det fallet har regeringsrätten nämligen slagit fast att det mottagande bolaget som ingångsvärde vid beräkning av realisationsvinst får tillgodoräkna sig den utdelade egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället. Ingångsvärdet blir således helt oberoende av det för det utdelande företaget gällande anskaffningsvärdet. Om ett företag äger tillgångar som har stigit i värde efter förvärvstillfället kan värdestegringen således undandras beskattning genom att tillgången delas ut till en skattebefriad mottagare som därefter avyttrar den. Förfarandet kan utnyttjas inom en koncern genom utdelning från dotterbolag till moderbolag.

Den skatteförmån som uppnås kan bli högst betydande om egendom som undergått stark värdestegring utdelas. Sedan förfarandet nu har blivit allmänt känt finns det en uppenbar risk att det kommer att utnyttjas i stor omfattning redan vid det bokslutstillfälle som inträffar i samband med kommande årsskifte. Jag har därför funnit det nödvändigt att nu ta upp frågan om lagstiftning som motverkar en sådan utveckling.

Beskattningen av det utdelande företaget

I svensk skatterätt gäller sedan länge att vinsten i aktiebolag dubbelbeskattas. Vinsten beskattas först hos företaget och därefter hos delägaren när den delas ut. Företaget medges i princip inte avdrag för den verkställda utdelningen vid beräkningen av den skattepliktiga nettointäkten.

Något hinder mot utdelning av annan egendom än pengar finns inte. Vid utdelning av annan egendom än pengar kan emellertid ytterligare beskattningsekvanser inträda för det utdelande företaget. Här får man dock göra skillnad mellan olika slag av egendom. Utdelas lager eller inventarier av företaget jämföras nämligen utdelningen med avyttring. Det innebär att det utdelande företaget skall ta upp en intäkt som motsvarar den som skulle ha erhållits om egendomen i stället hade sålts. Intäkten skall alltså motsvara egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället. Härigenom kommer värdestegringar och obeskattade reserver att beskattas.

Den nu nämnda beskattningsprincipen bygger vad beträffar inkomstslaget rörelse på huvudregeln för intäktsberäkning i 28 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Enligt bestämmelsen skall som intäkt upptas allt som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo. Motsvarande regler gäller i fråga om lager och inventarier i jordbruk.

För annan egendom finns inte någon motsvarande bestämmelse. Inte heller tillämpas den nämnda beskattningsprincipen i rättspraxis. Regeringsrätten har i ett antal fall avslagit yrkanden om beskattning av det utdelande företaget för obeskattad värdestegring ('förtäckt realisationsvinst'; se beträffande aktiebolag t.ex. RÅ 1960:1494 och RÅ79 Aa 245 och beträffande ekonomisk förening RÅ 1953:1021). Det betyder att beskattning av sådan egendom endast kan ske vid avyttring och då enligt bestämmelserna för realisationsvinst i 35 och 36 §§ KL. En eventuell orealiserad värdestegring hos den utdelade egendomen blir däremot aldrig inkomstbeskattad hos detta företag.

Beskattningen av mottagen utdelning

Det andra ledet av dubbelbeskattningen upprätthålls genom att delägaren i företaget beskattas för erhållen utdelning. Om detta gällde utan inskränkningar skulle det leda till tre- eller flerfaldig beskattning av den utdelade vinsten i de fall då företag äger varandra i ett eller flera led. En sådan beskattning har i många fall inte ansetts önskvärd. Därför har införts särskilda bestämmelser – de s.k. kedjebeskattningsreglerna – enligt vilka företag under vissa förutsättningar är befriade från skattskyldighet för utdelning. Syftet med bestämmelserna är att utdelningen skall beskattas endast en gång inom företagssektorn, nämligen hos det företag som lämnar den ursprungliga utdelningen. Bestämmelserna, som numera finns intagna i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, tillämpas på svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. De innebär i huvudsak följande.

Förvaltningsföretag, dvs. företag som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper och likartad lös egendom, är frikallade från skattskyldighet för utdelning i den mån det sammanlagda beloppet av mottagen utdelning under beskattningsåret motsvaras av egen beslutad utdelning under samma beskattningsår.

En särskild grupp av förvaltningsföretag är investmentföretagen. Härmed avses företag vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägarna riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer. Investmentföretagen är frikallade från skattskyldighet för utdelning i den mån det sammanlagda beloppet av mottagen utdelning under beskattningsåret motsvaras av egen beslutad utdelning under samma beskattningsår ökad med en fjärdedel.

Företag som driver bank- eller annan penningrörelse, är befriade från skattskyldighet för utdelning på aktier och andelar som inchoas som ett led i organisationen av företagets verksamhet till den del den avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller därmed likartad lös egendom.

En liknande regel gäller för företag som driver försäkringsrörelse. Om företaget är en skadeförsäkringsanstalt är utdelning skattefri om den erhålls på aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av försäkringsrörelsen.

Även andra företag än de nu nämnda – dvs. företag som bedriver annan rörelse än bank- eller försäkringsrörelse – kan vara skattebefriade för utdelning på aktier eller andelar som inte utgör omsättningstillgångar. För att utdelningen skall vara skattefri krävs emellertid antingen att det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade minst en fjärdedel av hela röstetalet i det utdelande företaget eller att det görs sannolikt att aktie- eller andelsinnehavet betingas av jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Skattskyldighet kan emellertid inträda även om någon av de nu angivna förutsättningarna är uppfyllda. Det sker om utdelningen kommer från ett förvaltningsföretag och detta äger mer än enstaka aktier eller andelar, på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om de hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget.

Realisationsvinstbeskattningen m. m.

Vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fast och lös egendom beskattas enligt bestämmelserna om realisationsvinst. Dessa är i huvudsak intagna i 35 och 36 §§ KL. De är olika utformade beroende på vilket slags egendom som avyttras. Fastigheter, bostadsrätter, aktier och aktieliknande handlingar är föremål för evig realisationsvinstbeskattning, under det att övrig egendom beskattas endast om innehavstiden understiger fem år.

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL tas vid realisationsvinstberäkningen som intäkt upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Enligt sam-

ma anvisningspunkt får avdrag vid vinstberäkningen göras för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet). I detta inräknas erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o. d. (ingångsvärdet) och vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad).

Har den avyttrade egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (oneröst fång) gäller alltså att det utgivna vederlaget vid förvärvet jämte kostnader i samband med detta skall tas upp som ingångsvärde.

Utdelning som erhålls på aktier i aktiebolag och andelar i ekonomiska föreningar anses förvärvad genom ett oneröst fång (se RÅ 1939 ref. 64). Någon bestämmelse för beräkning av ingångsvärde på egendom som erhållits genom utdelning finns inte. Är det mottagande företaget inte skattebefriat för utdelningen beskattas det enligt praxis för ett belopp motsvarande egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället. Detta värde utgör samtidigt företagets ingångsvärde vid en avyttring. Om företaget är skattebefriat för utdelningen har tidigare inte funnits något vägledande avgörande för beräkningen av ingångsvärdet. Regeringsrätten har emellertid i en dom den 19 september 1985 i mål 6003-1984 rörande förhandsbesked beträffande inkomsttaxering avgjort frågan såvitt avser aktier. I målet var omständigheterna i korthet följande. Ett aktiebolag hade i utdelning på aktier i ett annat aktiebolag erhållit aktier i ett tredje bolag. Det mottagande bolaget var skattebefriat för utdelningen. Samtidigt med aktieutdelningen hade det mottagande bolaget övertagit en skuld, som emellertid uppgick till ett avsevärt lägre belopp än värdet på de i utdelning erhållna aktierna. Det mottagande bolaget hade för avsikt att avyttra dessa aktier och begärde hos riksskatteverket förhandsbesked om beräkningen av aktiernas anskaffningskostnad. Enligt bolagets uppfattning borde anskaffningskostnaden upptas till aktiernas marknadsvärde vid utdelningstidpunkten. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden bestämde aktiernas anskaffningskostnad till deras marknadsvärde på utdelningsdagen. Taxeringsintendenten yrkade i regeringsrätten att anskaffningskostnaden skulle tas upp till ett belopp motsvarande den i samband med utdelningen övertagna skulden. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Genom detta avgörande har alltså slagits fast att ingångsvärdet på aktier, som erhållits i utdelning, skall tas upp till marknadsvärdet vid utdelningstillfället även om det mottagande företaget är frikallat från skattskyldighet för utdelningen. Detsamma torde gälla också för annan egendom än aktier som erhålls genom utdelning.

Slutligen skall också rättsläget beträffande avdrag för värdeminskning på egendom som förvärvats genom utdelning beröras. Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse får avdrag göras för bl. a. värdeminskning på byggnader och markanläggningar. Avdraget beräknas vid oneröst fång på grundval av anskaffningsvärdet för egendomen. För markanläggningar är avskrivningsunderlaget i allmänhet begränsat till 75 % av anskaffningsvärdet.

Eftersom förvärv genom utdelning räknas som ett oneröst fång gäller de nu angivna principerna för bestämning av avskrivningsunderlag även för egendom som erhållits genom utdelning. Om mottagaren är skattskyldig

för utdelningen kommer denne att beskattas för ett belopp som motsvarar egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället. Detta belopp utgör då också avskrivningsunderlag för egendomen hos mottagaren av utdelningen. Något avgörande som närmare anger till vilket belopp avskrivningsunderlaget får tas upp för egendom som en skattefri mottagare erhållit genom utdelning finns inte. I avsaknad av ett sådant avgörande framstår det som ovisst om avskrivningsunderlaget även i ett fall då utdelningen är skattefri får bestämmas till egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället. I sammanhanget måste också jämningsregler som finns för anskaffningsvärde på byggnader beaktas (se t. ex. punkt 7 femte stycket av anvisningarna till 29 § KL).

3 Föredraganden

3.1 Behovet av åtgärder

Realisationsvinstbeskattningen omfattar i princip all slags egendom men reglerna har utformats på olika sätt beroende på egendomens karaktär. Fastigheter, bostadsrätter, aktier och aktieliknande handlingar är föremål för evig realisationsvinstbeskattning. Lösöre och annan lös egendom än aktier och liknande realisationsvinstbeskattas endast om den skattskyldige vid avyttringstillfället innehått egendomen mindre än fem år. Beskattningen är i huvudsak utformad så att försäljningspriset tas upp som intäkt medan utgifter för egendomens anskaffande och försäljning utgör avdragsgilla omkostnader. På så sätt blir den värdestegring som egendomen undergått under innehavstiden beskattad.

Det försäljningspris som avyttraren redovisar som intäkt vid resultatberäkningen motsvarar förvärvarens anskaffningskostnad. Om denne i sin tur avyttrar egendomen kommer således den ytterligare värdestegring som egendomen kan ha undergått hos honom att ligga till grund för hans resultatberäkning. Hela värdestegringen på egendomen kommer således att beaktas vid beräkning av skattepliktig vinst. Visserligen beskattas realisationsvinster i vissa fall inte alls och i andra fall endast till viss del. Detta rubbar dock inte den nyss nämnda grundläggande principen för vinstberäkningen. Skulle egendomen i stället ha sjunkit i värde beaktas värdeminskningen på motsvarande sätt vid resultatberäkningen. Realisationsvinstbeskattningen av värdeförändringar på olika slag av egendom kan därför sägas vila på en kontinuitetsprincip.

Delägaren i ett aktiebolag eller i en ekonomisk förening får del i företags vinst dels i form av utdelning, dels i form av värdestegring på aktien eller andelen. Utdelning sker vanligen genom att företaget betalar ut pengar till delägaren. Som jag tidigare nämnt finns emellertid inget hinder mot utdelning av annan egendom än pengar. Utdelas sådan egendom kan vissa beskattningskonsekvenser inträda. Här måste man emellertid göra åtskillnad mellan å ena sidan lager, inventarier o.d. och å andra sidan annan egendom som företaget kan inneha.

Utdelas den först nämnda typen av egendom medför detta beskattning

hos företaget. Om t. ex. ett varulager delas ut skall företaget ta upp egendomens marknadsvärde som intäkt. Beskattningsmässigt blir således resultatet detsamma för företaget om egendomen säljs på vanligt sätt eller om den delas ut till delägare.

Vad jag nu sagt gäller endast för sådan egendom som företaget yrkesmässigt omsätter eller som behandlas enligt reglerna för maskiner och inventarier. Annorlunda förhåller det sig med övrig egendom som företaget kan inneha. Här rör det sig främst om fastigheter, aktier och andra värdepapper. Fastigheter kan visserligen ingå i en rörelse men de omsätts inte yrkesmässigt i denna om inte själva verksamheten är en byggnadsrörelse eller utgörs av handel med fastigheter. Aktier och andra värdepapper innehas ofta endast för att företaget skall få avkastning på ett kapital som under en viss tid inte behövs i själva förvärvsverksamheten. Jag kommer att använda termen kapitaltillgångar som beteckning på detta slag av egendom.

Om ett företag avyttrar kapitaltillgångar sker beskattningen enligt bestämmelserna för realisationsvinst. Någon rörelsebeskattning kan inte komma ifråga eftersom avyttringen inte sker yrkesmässigt. En grundläggande förutsättning för att realisationsvinstbeskattning skall kunna ske är dock att egendomen har avyttrats. Några bestämmelser som likställer andra förfoganden över kapitaltillgångar med avyttring finns inte. I rättspraxis har utdelning heller inte likställts med avyttring. Det innebär med andra ord att ett företag inte beskattas för marknadsvärdet av utdelade kapitaltillgångar.

Hos delägaren beskattas utdelningen som inkomst av kapital. Om utdelningen utgått i pengar är det givetvis det erhållna penningbeloppet som skall upptas som skattepliktig intäkt. Avser utdelningen annan egendom upptas egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället som skattepliktig intäkt. Vissa företag är emellertid befriade från skattskyldighet för utdelning. Undantagen från beskattning har införts för att undvika att ett företags vinst skall beskattas tre eller ännu flera gånger, vilket kunde bli fallet om företag äger aktier eller andelar i andra företag i ett eller flera led.

Genom det tidigare nämnda avgörandet av regeringsrätten har slagits fast att ett företag, som är befriat från beskattning för utdelning enligt kedjebeskattningsreglerna, vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av den utdelade egendomen, får tillgodoräkna sig egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället som anskaffningskostnad. Det betyder alltså att anskaffningskostnaden för egendomen beräknas på samma sätt oavsett om mottagaren av utdelningen är skattskyldig för denna eller inte.

Bestämmelserna om beskattningen av det utdelande företaget kan i många fall utnyttjas tillsammans med kedjebeskattningsreglerna för att undvika beskattning på värdestegringar. Utnyttjandet sker så att kapitaltillgångar, som undergått värdestegring i ett företag, delas ut till ett företag som är skattebefriat för utdelningsinkomster enligt kedjebeskattningsreglerna. Vid utdelningen sker ingen inkomstbeskattning hos det utdelande företaget. Det mottagande företaget kan tillgodogöra sig hela värdestegringen genom att omedelbart avyttra tillgångarna.

Försäljningen kommer då att ske till marknadspris. Men eftersom ett

motsvarande värde får räknas som anskaffningskostnad uppkommer ingen vinst vid resultatberäkningen.

Om det utdelande företaget i stället först säljer tillgångarna och sedan delar ut vinsten uppkommer inte någon skattelättnad eftersom värdestegringen då blir beskattad. Helt olika beskattningsresultat blir således följden beroende på i vilken ordning försäljning och utdelning sker.

Behålls tillgångarna i det mottagande företaget kan detta möjligen få ett avskrivningsunderlag som likaledes uppgår till marknadsvärdet vid utdelningstillfället. Som en följd av detta skulle högre värdeminskningssavdrag kunna erhållas på egendomen i det mottagande företaget jämfört med vad som skulle ha varit fallet i det utdelande företaget.

Enligt min uppfattning är det otillfredsställande att värdestegring på egendom på detta sätt kan undandras beskattning. Realisationsvinstbeskattningens kontinuitetsprincip bryts och kedjebeskattningsreglerna utnyttjas på ett inte avsett sätt.

Det angivna förfarandet kan leda till betydande skattelättnader i de fall då tillgångarna undergått stark värdestegring. Skattelättnaderna måste betraktas som omotiverade. Genom regeringsrättens avgörande har konsekvenserna av det nu diskuterade förfarandet klarlagts. Det finns därför fog för antagandet att förfarandet kommer att tillämpas i ett stort antal fall framöver om de nödvändiga förutsättningarna är uppfyllda. Särskilt lockande måste detta vara i de fall där en försäljning av kapitaltillgångar redan är planerad. I sammanhanget vill jag särskilt erinra om att såväl fastigheter som aktier i många fall avsevärt ökat i värde under senare år. Sådan egendom är därför särskilt lämpad att utnyttja för att uppnå skattelättnader genom utdelning.

Av det nu anförda drar jag den slutsatsen att utdelning av kapitaltillgångar kommer att övervägas allmänt redan i samband med det förestående bokslutstillfället och att sådan utdelning i många fall också kan komma att beslutas enbart av skattemässiga skäl. Enligt min mening skulle en sådan utveckling vara högst otillfredsställande. Jag anser det därför påkallat att omedelbart vidta åtgärder.

3.2 Val av beskattningsmetod

Mitt förslag: Avyttras tillgång, som ett företag erhållit som skattefri utdelning, skall realisationsvinsten beräknas med ledning av den anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt som gällt för det utdelande företaget. Behålls tillgången i det mottagande företaget skall avdrag för värdeminskning på tillgången beräknas på samma underlag som gällt för det utdelande företaget.

Skälen för mitt förslag: Som jag redan konstaterat är det otillfredsställande att en värdestegring på en kapitaltillgång skall kunna undgå beskattning i andra fall än de där skattefriheten direkt följer av realisationsvinstreglerna. En naturlig utgångspunkt vid utformningen av en lösning av det

aktuella problemet är därför att värdestegring på utdelade kapitaltillgångar skall beskattas i samma mån som värdestegring på sådan egendom i allmänhet beskattas. Det finns två principiellt olika sätt att genomföra beskattningen. Den kan ske antingen hos det utdelande eller hos det mottagande företaget.

En beskattning hos det utdelande företaget skulle innebära att en utdelning av kapitaltillgångar jämföras med en avyttring av tillgångarna. En särskild bestämmelse måste alltså införas enligt vilken utdelning jämföras med avyttring. I bestämmelsen måste också anges att det utdelande företags intäkt anses motsvara den utdelade egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället. Själva utdelningsåtgärden skulle alltså utlösa realisationsvinstbeskattning. Resultatberäkningen genomförs sedan på vanligt sätt enligt gällande bestämmelser.

En sådan ordning ger flera fördelar. Den löser helt problemet med den obeskattade värdestegringen på kapitaltillgångar som utdelas till företag som inte är skattskyldiga för utdelningsinkomster. Ingångsvärdet i det mottagande företaget blir detsamma som det värde som beskattas i det utdelande företaget. Beskattningen kommer alltså att ske på grundval av hela den värdestegring som skett i det företaget. En annan fördel är att kapitaltillgångar som utdelas i beskattningshänseende likställs med tillgångar som företaget yrkesmässigt omsätter. Utdelas sådana tillgångar beskattas företaget för en intäkt motsvarande egendomens marknadsvärde i den förvärvskälla som egendomen tillhört. Någon principiell skillnad skulle alltså inte göras mellan de olika slag av egendom som företag kan inneha. Som en fördel kan också ses att värdestegringen blir beskattad i det företag där den uppstått. Det kan också hävdas att vinsten lättast beräknas hos det utdelande företaget eftersom det har faktisk tillgång till de sakuppgifter på vilka resultatberäkningen skall grundas.

Det nu diskuterade alternativet är emellertid förenat med flera nackdelar. En sådan måste sägas vara att dess effekt blir mer omfattande än vad som är nödvändigt för att komma till rätta med det här diskuterade skatteundragandet vid utdelning av kapitaltillgångar. Det utdelande företaget kommer att realisationsvinstbeskattas även i de fall då mottagaren är skattskyldig för utdelningen. Att begränsa beskattningen så att den endast gäller om kapitaltillgångar utdelas till en skattebefriad mottagare är närmast ogörligt med tanke på att utdelning ofta går till både skattskyldiga och skattebefriade mottagare. Vidare kommer beskattning att ske även när egendomen endast övergår från ett företag till ett annat i samma koncern. Ur koncernens synvinkel har ingen vinst uppstått men skatt kommer ändå att uttas. Det kan ifrågasättas om en sådan ordning leder till ett lämpligt resultat i de fallen.

Till det nu sagda kommer att en ändring av beskattningen hos det utdelande företaget ger upphov till ett antal frågeställningar av grundläggande principiellt slag. Jag syftar här bl.a på kravet på avyttring av egendomen för att realisationsvinstbeskattning skall utlösas. Samtidigt kan effekterna av ändringen inte belysas på tillräckligt ingående sätt inom ramen för detta ärende. Det är t.ex. tänkbart att andra delar av inkomstbeskattning-

en såsom koncernbidragsreglerna och behandlingen av utlandstransaktioner berörs.

Även om principiella skäl kan tala för att utdelning av kapitaltillgångar borde utlösa realisationsvinstbeskattning är jag mot bakgrund av det anförda på nuvarande underlag inte beredd att förorda en sådan lösning. Mitt ställningstagande leder till att beskattningen i de aktuella fallen måste ske hos det företag som mottar utdelningen.

En möjlighet att beskatta det mottagande företaget är att låta detta överta det utdelande företags ställning i realisationsvinsthänseende. Praktiskt sett skulle det betyda att det mottagande företaget i samband med en avyttring av egendomen vid resultatberäkningen skall utgå från den anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt som det utdelande företaget hade för egendomen.

Denna teknik har redan tidigare utnyttjats i skattelagstiftningen. Ett exempel är naturligt nog fusionsbestämmelserna. Men även i ett annat sammanhang har en liknande lösning ansetts lämplig. Jag syftar på bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL om överlåtelse av aktie eller andel från ett företag till ett annat inom en koncern. En sådan överlåtelse skall inte utlösa realisationsvinstbeskattning. I stället skall den överlåtna aktien eller andelen anses förvärvad av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Bestämmelsen infördes under 1960-talet i syfte att förhindra att aktievinstbeskattningen hämmade strukturrationaliseringar inom näringslivet. Den innebar då endast att realisationsvinstbeskattning inte skulle utlösas vid en intern överlåtelse. Däremot saknades bestämmelsen om övertagande av anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt. Regeln ändrades emellertid under år 1976 efter förslag från realisationsvinstkommittén (SOU 1975:53). Kommittén ansåg att regeln i sin ursprungliga lydelse kunde medföra missbruk. Eftersom den situation som nu är aktuell företer likheter med den då föreliggande skall jag uppehålla mig närmare vid den.

Kommittén hade uppmärksammat att man, inför en förestående avyttring av ett koncernföretag till en utomstående köpare, höjde anskaffningskostnaden för aktierna i detta företag genom en skattefri internttransaktion. Man överlät med andra ord aktierna i koncernföretaget först till ett annat koncernföretag för det belopp man avsåg att sälja aktierna för till den utomstående köparen. Båda överlåtelserna blev då skattefria. Kommittén föreslog därför att bestämmelsen skulle kompletteras på det sättet att det övertagande koncernföretaget även skulle överta den för överlåtarens gällande anskaffningskostnaden och innehavstiden för aktierna eller andelarna i fråga.

Dåvarande departementschef ansåg att starka skäl talade för kommitténs förslag. Han konstaterade att reglerna om strukturrationalisering inte var avsedda att leda till skattefrihet vid försäljning till utomstående. Han ansåg att övertaganderegeln skulle leda till ett materiellt riktigt resultat och det oberoende av om den interna överlåtelserna i det enskilda fallet varit motiverad av organisatoriska och liknande skäl eller genomförts i direkt syfte att uppnå skattelättnader. Han anslöt sig därför till kommitténs

Den angivna beskattningsregeln utnyttjades alltså ursprungligen för att höja anskaffningskostnaden på viss egendom för att därigenom undgå beskattning av en värdestegring som normalt borde ha beskattats. I den nu aktuella situationen kan beskattningsreglerna utnyttjas för att uppnå samma resultat.

Även nu skulle en övertaganderegeln leda till ett materiellt godtagbart resultat. Regeln synes också praktiskt hanterbar. Den lösning som jag förordar blir därför att ett företag som mottar kapitaltillgångar som skattefri utdelning i realisationsvinsthänseende skall anses ha förvärvat tillgångarna för det pris och vid den tidpunkt som gällt för det utdelande företaget.

Realisationsvinstbeskattningen påverkas av mitt förslag endast i de fall då mottagaren av den utdelade tillgången är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Eftersom den kommunala beskattningen av juridiska personer upphörde fr. o. m. inkomståret 1985 bör övertaganderegeln tas in i SIL. Det faller sig naturligt att föra in bestämmelsen i 2 § 4 mom. i anslutning till reglerna om överlåtelser av aktier och andelar inom koncerner. Bestämmelsen bör gälla för aktiebolag och ekonomiska föreningar som är befriade från skattskyldighet för utdelning från det utdelande företaget. Av bestämmelsen skall vidare följa att det mottagande företaget övertar den anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt som gällt för det företag som lämnat utdelningen. Detta uppnås genom en föreskrift om att skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av tillgångar skall beräknas som om företagen utgjort en skattskyldig.

Av vad jag tidigare anfört framgår att skatteförmåner möjligen kan uppkomma även vid den löpande beskattningen. Om en tillgång förvärvas på oneröst sätt utgörs avskrivningsunderlaget av den verkliga utgiften för anskaffandet av tillgången. Som jag tidigare nämnt torde detta innebära att underlaget för beräkning av värdeminskning för en kapitaltillgång som erhållits genom utdelning får tas upp till tillgångens marknadsvärde vid utdelningstillfället om mottagaren är skattskyldig för utdelningen. Rättsläget är inte lika klart om utdelningen är skattefri. Det bör emellertid klargöras att någon höjning av avskrivningsunderlaget inte får göras i den sistnämnda situationen. Några särskilda regler för s.k. skogsavdrag behövs inte m. h. t. de särskilda bestämmelserna om koncerninterna överföringar i punkt 8 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL.

Mitt förslag blir därför, i likhet med vad jag nyss förordat beträffande realisationsvinstreglerna, att det mottagande företaget vid utdelning av fastigheter övertar det utdelande företagens ställning. Bestämmelsen bör utformas så att beräkning av värdeminskningsavdrag skall ske som om företagen hade utgjort en skattskyldig. Några regler som särskilt tar sikte på utdelning av s.k. rörelsebetingade aktier kan inte anses erforderliga. Prövning av rätten till avdrag sker nämligen med utgångspunkt i att det skall vara fråga om en verklig förlust för företagen.

Vid beräkning av realisationsvinst på avyttrade fastigheter skall värdeminskningsavdrag återföras till beskattning. Denna regel blir tillämplig även i den nu aktuella situationen. Överförs en fastighet mellan två företag

genom utdelning blir alltså det mottagande företaget skyldigt att vid en eventuell realisationsvinstberäkning återföra till beskattning de värdeminskingsavdrag som belöper på den tid under vilken det utdelande företaget innehaft egendomen.

För att de bestämmelser som jag nu föreslagit skall bli praktiskt tillämpbara måste det mottagande företaget ha tillgång till de för vinstberäkningen erforderliga sakuppgifterna. Dessa måste således lämnas ut från det utdelande företaget. Några problem med detta kan knappast förväntas uppstå. I det helt övervägande antalet fall torde utdelning av kapitaltillgångar ske mellan företag inom en koncern. Utdelas kapitaltillgångar i andra fall måste sambandet mellan företagen antas vara sådant att man kan förutsätta att också de erforderliga sakuppgifterna lämnas ut. Någon särskild bestämmelse om detta anser jag därför inte behövlig. Överlämnandet av uppgifterna kan lämpligen ske i anslutning till att själva egendomen överförs mellan företagen.

3.3 Ikraftträdande m. m.

Mitt förslag: De nya bestämmelserna skall tillämpas i fråga om tillgångar som förvärvas genom utdelning som beslutas efter utgången av år 1985.

Skälen för mitt förslag: De bestämmelser som jag nu har föreslagit syftar till att förhindra omotiverad skattelindring vid utdelning av kapitaltillgångar. Som jag tidigare nämnt finns en uppenbar risk att utdelning i denna form kan bli vanligt förekommande i samband med det förestående bokslutstillfället om nu gällande praxis består. De nya bestämmelserna bör därför träda i tillämpning snarast möjligt och då lämpligen i anslutning till att ett nytt räkenskapsår påbörjas vid det kommande årsskiftet. En tillfredsställande avgränsning uppnås om de nya bestämmelserna blir tillämpliga på tillgångar som förvärvas genom utdelning som beslutas efter utgången av innevarande år. Riksdagen hinner emellertid inte behandla lagförslaget under den nu pågående höstsessionen. Av vad jag anfört framgår dock att särskilda skäl finns att låta de nya bestämmelserna börja gälla redan under tiden för riksdagsbehandlingen. Riksdagen bör därför med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen i övergångsbestämmelser besluta att de nya bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning och värdeminskingsavdrag skall gälla i fråga om tillgångar som förvärvas genom utdelning som beslutas efter utgången av år 1985.

4 Upprättat lagförslag

Prop. 1985/86: 78

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till

lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Lagrådets hörande skulle fördröja lagstiftningsfrågans behandling så att avsevärt men skulle uppkomma. Med hänsyn till detta anser jag att lagrådets yttrande över lagförslaget inte bör inhämtas.

5 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslaget.

6 Beslut

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