Regeringens proposition 1990/91:54

om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Prop. 1990/91:54

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 5 november 1990.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Erik Åsbrink

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag som ingår i och kompletterar reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen.

Särskild löneskatt (22,2 %) tas ut på vissa ersättningar enligt s.k. avtalsförsäkringar. En särskild skatt på premie för fri grupplivförsäkring införs. Försäkringsgivaren blir skattskyldig. Skattesatsen blir 42,7 %. Arbetsgivare som själva betalar ut belopp som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring blir också skattskyldiga. Skattesatsen blir då 74,6 %. Även arbetsgivare och näringsidkare som tecknat försäkring utomlands blir skattskyldiga. Skattesatsen blir även då 74,6 %.

Stipendier och liknande bidrag skall vara skattefria i samma utsträckning som hittills. Barnpension blir skattefri till den del den inte överstiger 0,4 basbelopp.

Avdraget för kostnader för bilresor mellan bostaden och arbetsplatsen höjs till 11 kr per mil vid 1991 års taxering och till 12 kr per mil vid 1992 års taxering. Beloppen gäller oavsett körsträckans längd. Reglerna för beskattning av förmån av räntefritt eller lågförräntat lån justeras.

Det särskilda grundavdraget för pensionärer föreslås bl.a. trappas av mot kapitalinkomster endast till den del de överstiger 1 600 kr. vid 1992 och 1993 års taxeringar.

Sjömansskattelagen anpassas till det reformerade inkomstskattesystemet.

Justeringar görs av privatbostadsbegreppet. Bl.a. införs en tvåårsfrist inom vilken en privatbostad inte skall omklassificeras till att ingå i näringsverksamhet om inte ägaren yrkat det. Bostad för två familjer skall anses som privatbostad om den till väsentlig del används för ägarens eller närståendes boende.

På kapitalbeskattningens område föreslås följande åtgärder. Valutakursvinster på fordringar och skulder i utländsk valuta beskattas med 30 % som

1 *Riksdagen 1990/91. 1 saml. Nr 54*

inkomst av kapital. Valutakursförluster på sådana transaktioner är avdragsgilla till 70 %. Avdragsbegränsningen för ränteutgifter ändras så att kvittningsrätten i huvudsak endast omfattar ränteinkomster på banktillgodohavanden i svenska kronor och ränta på obligationer i svenska kronor som ges ut till pari eller till en begränsad underkurs. Andelar i s.k. räntefonder reavinstbeskattas som fordringar i svenska kronor. Skuldebrev med optionsrätt behandlas alltid som två separata värdepapper. Övergången till de nya reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag mjukas upp. Bedömningen om en vinst på andel i fåmansföretag skall betraktas som sparad arbetsinkomst förenklas.

Underskott i en förvärvskälla i näringsverksamhet skall kunna dras av mot vinst som uppkommit vid avyttring av en näringsfastighet som under det löpande innehavet redovisats i förvärvskällan. Förslaget tar också sikte på bostadsrätter som inte är privatbostäder. Vidare slopas beloppsgränsen 3 000 kr. i fråga om skyldigheten att återlägga medgivna värdeminskningsavdrag m.m. vid avyttring av en näringsfastighet. För reavinstbeskattningen av bostadsrätter föreslås att bostadsrättsinnehavaren skall få avdragsrätt för sin andel av föreningens utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll som lagts ned på föreningens fastighet under de senaste fem åren före avyttringen.

Införandet av särskild löneskatt på arbetsgivares pensionskostnader senareläggs till den 1 juli 1991. För att inte finansieringen av skattereformen skall urholkas genom senareläggningen höjs den allmänna löneavgiften tillfälligt under första halvåret 1991 med 1,3 procentenheter.

För arvs- och gåvobeskattningen ändras bl.a. skatteskalor och grundavdrag. Justeringarna – som görs mot bakgrund av bl.a. 1990 års allmänna fastighetstaxering – innebär väsentligen en anpassning till prisutvecklingen. Förslaget omfattar också ett antal ändringar som betingas av skattereformen. Ändringarna föreslås bli tillämpliga när skattskyldighet för arv eller gåva inträder fr.o.m. den 1 januari 1991.

Även på företagsskatteområdet föreslås ändringar i valutabeskattningen. I näringsverksamhet skall fordringar och skulder värderas till balansdagens kurs. Om en sådan värdering inte är förenlig med god redovisningssed skall de tas upp till det värde som följer av god redovisningssed. I stället skall en schablonintäkt beräknas för att neutralisera förmånen av skattekrediten.

Reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst ändras. Den ackumulerade inkomsten skall delas med antalet fördelningsår, dock högst tio, och beräknas som ett tillägg till den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för samtliga fördelningsår. Hänför sig inkomsten till tre eller flera gångna beskattningsår skall den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten justeras så att förändringar i skatteskalan beaktas. Beloppsgränsen för tillämpning av lagen höjs från 15 000 kr. till 50 000 kr. Tillämpningsområdet omfattar i fortsättningen endast inkomst av tjänst och näringsverksamhet eftersom kapitalinkomster i det nya skattesystemet beskattas proportionellt.

Lagen om utskiftningsskatt från år 1927 upphävs. Samtliga utbetalningar från ett aktiebolag till aktieägarna (i denna deras egenskap) behandlas fortsättningsvis (fr.o.m. 1992 års taxering) som utdelning. Skatten tas ut direkt

av aktieägaren och inte som nu av aktiebolaget. Utbetalningen beskattas som inkomst av kapital för fysiska personer och som näringsverksamhet för aktiebolag och andra juridiska personer. När det utskiftande bolaget upplöses genom likvidation eller fusion får aktieägaren i princip avdrag med ett belopp motsvarande aktiernas anskaffningspris. Fusioner kommer även i det nya systemet att kunna genomföras utan skattekonsekvenser. Lagen om ersättningsskatt från år 1933 upphävs också.

Skadeförsäkringsföretagen får som andra företag rätt att göra avsättning till skatteutjämningsreserv (surv) enligt i huvudsak generella regler. För att underlätta övergången föreslås dock vissa lättnader.

Beträffande avsättningsmöjligheten till surv görs ändringar. Schablonintäkten för företag i intressegemenskap med negativt kapitalunderlag skärps något. Vidare justeras spärregeln vid beräkning av kapitalunderlaget när ett företag har andelar i en utländsk juridisk person.

För enskilda näringsidkare görs vissa ändringar i reserveringsreglerna. Survavsättning skall få göras med antingen 30 % på ingående eget kapital och 20 % av inkomsten för beskattningsåret eller med 15 % av årets lönesumma. Vidare ges enskilda näringsidkare ökad avsättningsmöjlighet till resultatutjämningsfond vid 1991 års taxering för att motverka effekterna av övergången till kalenderår som räkenskapsår.

Fåmansföretagsreglerna (de s.k. stoppreglerna) utvidgas till att gälla även införsäljning av villafastigheter.

Skattesatsen för gemensamt kommunalt ändamål höjs från 10 till 25 % och en proportionell bruttobeskattning införs för utomlands bosatta personer som uppbär tjänsteinkomster från Sverige.

Reglerna i lagen om avräkning av utländsk skatt anpassas till det nya skattesystemet. Bl.a. införs en möjlighet att i vissa fall avräkna utländsk skatt från statlig fastighetsskatt och nya regler för beräkning av spärrbeloppet, det högsta belopp varmed avräkning av utländsk skatt får ske, för fysiska personer. Förslaget innehåller också regler om avräkning från avkastningsskatten på pensionsmedel liksom regler om s.k. carry forward av inte avräknad utländsk skatt. Det sistnämnda förslaget ger möjlighet att under de närmast efterföljande tre åren avräkna utländsk skatt som inte kunnat avräknas det år då sådan avräkning normalt skulle ha skett.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)[1]

dels att i punkt 3 av anvisningarna till 22 § ordet "aktiefonder" skall bytas ut mot "värdepappersfonder",

dels att nuvarande punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 24 § skall betecknas punkt 5 respektive 6,

dels att 5, 19, 26 och 33 §§, 53 § 1 mom., punkt 3 av anvisningarna till 19 §, punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 20 §, punkterna 1, 2, 5 och 16 av anvisningarna till 22 §, punkterna 6, 7, 9, 10, 12, 23 och 33 av anvisningarna till 23 §, punkt 1 av anvisningarna till 24 §, punkterna 10 och 14 av anvisningarna till 32 §, punkt 7 av anvisningarna till 33 §, punkt 1 av anvisningarna till 48 §, punkterna 2 och 10 av anvisningarna till 53 §, punkt 3 av anvisningarna till 54 § samt punkterna 12, 13, 26, 28 och 29 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse,

dels att det i anvisningarna till 24 § skall införas en ny punkt, 4, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
5 §[2]	
Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Som privatbostadsfastighet räknas småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Annan fastighet är näringsfastighet.	Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Som privatbostadsfastighet räknas småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt *sådant* småhus *som är inrättat till bostad åt en eller två familjer* med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Annan fastighet är näringsfastighet.
Som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § eller är avsedd att användas som sådan bostad.	Som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del, *för tvåfamiljsbostad till väsentlig del,* används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § eller är avsedd att användas som sådan bostad.

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

Som privatbostad räknas vidare bostad som används eller är avsedd att

[1]Senaste lydelse av
punkt 3 av anvisningarna till 22 § 1990:650
punkt 4 av anvisningarna till 24 § 1990:650
punkt 5 av anvisningarna till 24 § 1990:650.
[2]Senaste lydelse 1990:650.

användas på det sätt som anges i andra stycket och som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag, om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

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

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

Frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall för varje kalenderår bestämmas på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång eller, om bostaden överlåtits under året, förhållandena på överlåtelsedagen. *Har sådan omständighet inträffat som bör föranleda att en bostad i samma ägares hand inte längre skall räknas som privatbostad utan anses ingå i näringsverksamhet (omklassificering), skall omklassificeringen inte ske under detta och det därpå följande kalenderåret. Detsamma skall gälla om en bostad övergått till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva. Om skäl för omklassificering kvarstår vid utgången av andra kalenderåret efter det, då den omständighet inträffat som först utgjorde skäl för omklassificering, skall omklassificering ske, såvida inte privatbostaden dessförinnan har överlåtits. Om ägaren yrkar det skall dock bestämmelserna i andra –fjärde meningarna inte tillämpas.*

19 §[3]

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke:*

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

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

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen *grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning,* så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigs-

[3]Senaste lydelse 1990:650.

skadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;	belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring, *samt belopp som arbetsgivare utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut och som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring, i den mån beloppet inte väsentligt överstiger vad som utgår för befattningshavare i statens tjänst*;

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

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

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

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

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

	stipendium som är avsett för andra ändamål och som inte utgår periodiskt och som inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

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

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag;	allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag, *samt barnpension enligt*

lagen om allmän försäkring till den del pensionen efter varje avliden förälder inte överstiger 0,4 basbelopp;

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

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

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

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

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

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

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

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

hittelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddat person eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;

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

tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,01 basbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor;

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

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

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

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

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

sådant statligt bostadsstöd som avses i punkt 3 av anvisningarna.

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

(Se vidare anvisningarna.)

26 §[4]

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

Avdrag enligt första stycket medges inte i den mån avdrag har medgetts enligt 33 § 3 mom.	Avdrag enligt första stycket medges inte i den mån avdrag har medgetts enligt *25 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, 26 § 9 mom. nämnda lag eller* 33 § 3 mom. *denna lag.*
Beträffande underskott vid förvärvskällans upphörande gäller vad som sägs i 3 § 13 mom. lagen *(1947:576)* om statlig inkomstskatt.	Beträffande underskott vid förvärvskällans upphörande gäller vad som sägs i 3 § 13 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

33 §

1 m o m.[5] Från intäkt av tjänst *må* avdrag *göras* för samtliga utgifter, vilka *äro* att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvitt *icke* för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som, på sätt i 32 § 3 mom. är sagt, ej skall *upptagas* såsom intäkt.	1 m o m. Från intäkt av tjänst *får fysisk person, för tid under vilken han varit här i riket bosatt göra* avdrag för samtliga utgifter, vilka *är* att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvitt *inte* för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som, på sätt i 32 § 3 mom. är sagt, ej skall *tas upp* såsom intäkt.

Avdrag får i enlighet härmed ske för, bland annat:

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

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

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

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

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

färdkostnad vid resa i tjänsten;

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

I fråga om en inkomstgivande självständigt bedriven verksamhet som ej skall hänföras till näringsverksamhet gäller följande. Avdrag får göras för utgifter som är att anse som kostnader för intäktens förvärvande om de betalats under beskattningsåret. Avdrag får också ske för sådana kostnader om

[4]Senaste lydelse 1990:650.
[5]Senaste lydelse 1990:650.

de betalats under året före beskattningsåret i den mån de överstiger det årets intäkter. Avdrag får inte ske med större belopp än som motsvarar beskattningsårets intäkt av verksamheten. Underskott av en verksamhet får inte dras av mot överskott i en annan verksamhet.

Ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten hänförs till inkomst av kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

2 m o m.[6] Skattskyldig, som haft intäkt av tjänst i form av kontant lön eller sådan annan ersättning, som enligt 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall anses som inkomst av anställning, dock inte intäkt av verksamhet som avses i 1 mom. tredje stycket, skall utöver kostnader som avses i 1 mom. tredje stycket och punkterna 3–3c och 7 av anvisningarna anses ha haft utgifter till ett belopp av minst 4 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga tio procent av intäkten avrundat till närmast högre hundratal kronor, och ej heller ensamt eller tillsammans med kostnader som avses i 1 mom. tredje stycket och nyssnämnda anvisningspunkter överstiga intäkten.

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

3 m o m.[7] Avdrag får göras för underskott av förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet i den mån underskottet överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår.

3 m o m. Avdrag får göras för underskott av förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet i den mån underskottet – *sedan därifrån avräknats vad som i förekommande fall dragits av vid tillämpning av 25 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller 26 § 9 mom. nämnda lag* – överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår.

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

53 § *1 mom.*[8] Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

[6]Senaste lydelse 1990:650.
[7]Senaste lydelse 1990:650.
[8]Senaste lydelse 1990:650.

a) fysisk person:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger *0,32 basbelopp* och för annan ersättning enligt *nämnda lag*;	för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger *uppburen folkpension och pensionstillskott som uppburits enligt 2 § lagen (1969:205) om pensionstillskott eller, för den som uppburit folkpension i form av förtidspension, till den del beloppet överstiger uppburen folkpension och 52 procent av pensionstillskott som uppburits enligt 2 a § sistnämnda lag, eller, om folkpension enligt bestämmelserna i 17 kap. 2 § lagen om allmän försäkring samordnats med yrkesskadelivränta eller annan i nämnda lagrum angiven livränta, till den del beloppet överstiger den pension som skulle ha utgått om sådan samordning inte skett,* och för annan ersättning enligt *lagen om allmän försäkring*;

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

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

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

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

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

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

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

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar
till 19 §

3.[9] Eftergivet belopp av ränta eller amortering på statliga lån till bostadshus skall inte tas upp som skattepliktig intäkt. Detsamma gäller i fråga om *sådant* räntebidrag *som avses i*

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

b) 33 § bostadslånekungörelsen (1967:552),

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

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

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

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

g) 6 § förordningen (1985:352) om

3. Som skattepliktig intäkt skall inte tas upp *statliga* räntebidrag *för bostadsändamål såvitt avser*

a. ränta på lån för ny- eller ombyggnad, förvärv, gatukostnadsersättning eller energibesparande åtgärder,

b. underhåll, reparation eller annan förbättring, eller

c. tomträttsavgäld.

Detsamma gäller i fråga om eftergivet belopp av ränta eller amortering på statliga lån till bostadshus.

[9]Senaste lydelse 1990:650.

lån m.m. för gatukostnadsersättning i vissa fall,

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

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

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

till 20 §

4.[10] För erlagd utländsk skatt medgives avdrag, oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig, under förutsättning att skatten enligt vad nedan sägs utgör omkostnad i förvärvskälla, *varom i 18 § förmäles.*

Utländsk speciell skatt, hänförlig till förvärvskälla *som nyss sagts*, utgör omkostnad i densamma.

4. För erlagd utländsk skatt medgives avdrag, oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig, under förutsättning att skatten enligt vad nedan sägs utgör omkostnad i förvärvskälla.

Utländsk speciell skatt, hänförlig till förvärvskälla, utgör omkostnad i densamma.

Allmän skatt till utländsk stat betraktas såsom omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad, samt intäkten åtnjutes av fysisk person under tid då han är bosatt i Sverige eller av inländsk juridisk person. Med skatt till utländsk stat likställes skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställes skatt å förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Rätt till avdrag föreligger inte för utländsk skatt, om den hänför sig till intäkt som beskattas i den utländska staten och inte medtas vid taxeringen här i riket. Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtas vid taxeringen (alternativ exempt) föreligger inte heller rätt till avdrag för utländsk skatt som hänför sig till inkomsten.

5.[11] Till kapitalförlust räknas förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga.

Till kapitalförlust räknas dock inte

a) genom brand, annan olyckshändelse eller brottslig handling uppkommen skada, förstörelse eller förlust, i den mån köpeskilling som skulle ha influtit om den skadade eller förlorade egendomen i stället hade sålts hade utgjort intäkt i förvärvskällan,

b) genom brand eller annan olyckshändelse uppkommen skada på eller förstörelse av byggnad eller av *sådan del av* markanläggning *för vilken värdeminskningsavdrag kan*

b) genom brand eller annan olyckshändelse uppkommen skada på eller förstörelse av byggnad eller av markanläggning,

[10]Senaste lydelse 1989:1039.
[11]Senaste lydelse 1981:295.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
komma i fråga,	
c) förlust *på lånefordringar, aktier, andelar eller liknande tillgångar, om innehavet betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära,*	c) förlust *i fall som avses i punkt 33 av anvisningarna till 23 §,*

d) förlust på borgensförbindelse, om denna betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära,

e) utgifter för projektering av byggnader och markanläggningar, avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamhet, även om byggnads- eller anläggningsarbetet inte genomförs.

till 22 §

1.[12] 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 värdeminskningsavdrag. 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. och *30 §* samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.	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 tillgangen i stället hade avyttrats för	Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för

[12]Senaste lydelse 1990:650.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
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 *vedbränsle* från *fastighet* för uppvärmning av den skattskyldiges *bostad* beskattas ej.	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 uppvärmning av den skattskyldiges *privatbostad på denna* beskattas ej.

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

2.[13] Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). Ränta och utdelning på sådan andel i ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör intäkt av näringsverksamhet om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet.

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

	Med utdelning avses även sådana utbetalningar som anges i 3 § 1 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.
5.[14] Vid avyttring av en näringsfastighet som inte utgör omsättningstillgång tas som intäkt upp medgivna avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning, *dock inte för beskattningsår då avdraget understigit 3 000 kronor,* samt skogsavdrag och avdrag för substansminskning. Som intäkt tas även upp belopp varmed byggnad eller markanläggning på fastigheten har skrivits av i samband med ianspråktagande av ersättningsfond e.d. Vidare tas som intäkt upp ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning på fastigheten under det aktuella beskattningsåret och medgivna avdrag avseende sådana utgifter under de fem närmast föregående beskattningsåren.	5. Vid avyttring av en näringsfastighet som inte utgör omsättningstillgång tas som intäkt upp medgivna avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning samt skogsavdrag och avdrag för substansminskning. Som intäkt tas även upp belopp varmed byggnad eller markanläggning på fastigheten har skrivits av i samband med ianspråktagande av ersättningsfond e.d. Vidare tas som intäkt upp ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning på fastigheten under det aktuella beskattningsåret och medgivna avdrag avseende sådana utgifter under de fem närmast föregående beskattningsåren.

[13]Senaste lydelse 1990:650.
[14]Senaste lydelse 1990:650.

Vid avyttring av en sådan bostadsrätt eller aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas – om bostadsrättslägenheten eller den till aktien eller andelen knutna lägenheten inte utgör privatbostad eller omsättningstillgång – som intäkt upp ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparation och underhåll av lägenheten under det aktuella beskattningsåret och medgivna avdrag avseende sådana utgifter under de fem närmast föregående beskattningsåren.

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

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

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

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

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

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

16.[15] Är för fysisk person eller dödsbo förvärvskällans kapitalunderlag, beräknat enligt 4 och 6 §§ lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv, negativt tas som intäkt upp ett belopp motsvarande statslåneräntan vid *beskattningsårets ingång multiplicerat* med det negativa kapitalunderlaget (räntefördelning).

I fråga om dödsbon som behand-

16. Är för fysisk person eller dödsbo förvärvskällans kapitalunderlag, beräknat enligt 4 och 6 §§ lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv, negativt tas som intäkt upp ett belopp motsvarande statslåneräntan vid *utgången av november året före beskattningsåret multiplicerad* med det negativa kapitalunderlaget (räntefördelning).

I fråga om dödsbon som behand-

[15]Senaste lydelse 1990:650.

Nuvarande lydelse

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

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

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

Föreslagen lydelse

las som handelsbolag beräknas först ett kapitalunderlag för dödsboet med tillämpning av bestämmelserna i 4 och 6 §§ lagen om skatteutjämningsreserv. Är underlaget negativt fördelas intäkten enligt första stycket på delägarna efter storleken av varje delägares andel i *boet*.

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

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

Att ett mot intäkten svarande avdrag får göras vid beräkning av inkomst

av kapital framgår av 3 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

till 23 §

6.[16] Utgifter för anskaffande av en byggnad dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades.

I anskaffningsvärdet för en byggnad som är avsedd för annat ändamål än bostadsändamål inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna driften (byggnadsinventarier). I enlighet härmed räknas som byggnadsinventarier i jordbruk sådana tillgångar som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften *eller fläkt eller ventilationsanordning.* Som byggnadsinventarier räknas också sådana tillgångar som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. I en industribyggnad räknas som byggnadsinventarier tillgångar avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport som t.ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e.d., samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som t.ex. särskilda fundament. Som byggnadsinventarier räknas vidare ledningar för vatten, avlopp m.m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. Som byggnadsinventarier i en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m.m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar driften respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

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

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

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till an-

[16]Senaste lydelse 1990:650.

skaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 8 av anvisningarna till 22 § utgör intäkt av näringsverksamhet för fastighetsägaren. Till anskaffningsvärdet hänförs vidare utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i punkt 4 eller 5 och för vilka bidrag inte har utgått. Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Har byggnader förvärvats tillsammans med den mark på vilka de är belägna, anses så stor del av vederlaget för fastigheten – i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken – belöpa på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnader erhålls. Det sammanlagda anskaffningsvärdet för byggnaderna får jämkas om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaderna jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som har förvärvats. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

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

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

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

Har en byggnad varit att hänföra till privatbostad under tidigare beskattningsår *och sker inte avskattning enligt 3 § 1 mom. femte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* skall avdrag för värdeminskning anses ha medgetts med 1,5 procent av anskaffningsvärdet för varje sådant beskattningsår.

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

7.[17] Utgifter för anskaffande av en markanläggning på en fastighet, avsedd

[7]Senaste lydelse 1990:650.

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

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

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

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

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

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av anskaffningsvärdet för vilken han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad

nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna verksamheten läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare.

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

Har en markanläggning tillhört privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår *och sker inte avskattning enligt 3 § 1 mom. femte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* skall avdrag för värdeminskning ansetts ha medgetts för varje sådant beskattningsår.

9.[18] Avdrag på grund av avyttring av skog på *jordbruksfastighet* (skogsavdrag) medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av *jordbruksfastighet*. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt 10 föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter för eget bruk eller i annan förvärvskälla.

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

Fysisk person får under innehavstiden avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.

Har fysisk person förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar han genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt att förvärvet utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv), medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) el-

[18]Senaste lydelse 1990:650.

ler, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförvärvet.

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

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

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

Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark, som ingår i förvärvskällan, har förvärvats av ny ägare.

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

10.[19] Har *jordbruksfastighet* förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses – om annat ej följer av detta stycke eller tredje stycket sista meningen – som anskaffningsvärde enligt punkt 9 så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts den skattskyldige överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått honom.

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

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

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

[19]Senaste lydelse 1990:650.

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

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

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

Har sådan ersättning som avses i 25 § 2 mom. andra eller tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt erhållits för skog och skogsmark, anses vid tillämpningen av det föregående stycket som om den ifrågavarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.

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

12.[20] Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 13 eller om restvärdeavskrivning i punkt 14. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 §.

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

Hör ett byggnads- eller markinventarium till fastighet som utgjort privatbostadsfastighet under det beskattningsår som närmast föregått

Hör ett byggnads- eller markinventarium till fastighet som utgjort privatbostadsfastighet under det beskattningsår som närmast föregått

[20]Senaste lydelse 1990:650.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
det aktuella beskattningsåret utgörs inventariets skattemässiga restvärde av anskaffningsvärdet minskat med 20 procent av samma värde för varje beskattningsår, dock högst fem, som den skattskyldige innehaft inventariet och fastigheten utgjort privatbostadsfastighet. Detsamma gäller i fråga om del av fastighet.	det aktuella beskattningsåret *och sker inte avskattning enligt 3 § 1 mom. femte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* utgörs inventariets skattemässiga restvärde av anskaffningsvärdet minskat med 20 procent av samma värde för varje beskattningsår, dock högst fem, som den skattskyldige innehaft inventariet och fastigheten utgjort privatbostadsfastighet. Detsamma gäller i fråga om del av fastighet.

23.[21] Avdrag får göras för skogsvårdsavgift och fastighetsskatt och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).

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

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

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

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

33.[22] Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. *fjärde* stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	33. Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång *eller förpliktelse* i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. *femte* stycket lagen (1947:576) om statlig

[21]Senaste lydelse 1990:650.
[22]Senaste lydelse 1990:650.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
såvida *annat inte följer av punkt 5 andra stycket c av anvisningarna till 20 §.*	inkomstskatt såvida *inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.*

till 24 §

1.[23] För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett eller större avsättning enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv än som gjorts skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

[23]Senaste lydelse 1990:650.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet gäller även punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Har intäkter eller utgifter avseende viss egendom vid den närmast föregående taxeringen till statlig inkomstskatt hänförts till inkomstslaget kapital och sker beskattning vid den aktuella taxeringen i inkomstslaget näringsverksamhet skall den skattskyldige ta upp sådana ingående tillgångs- och skuldposter som erfordras för att någon intäkt eller utgift inte skall beskattas två gånger eller lämnas obeskattad på grund av skiftet av tillämpligt inkomstslag.

3 § 7–11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1–5 mom., 27 § 1–4 mom., 28 §, 29 § 1 mom. och *30* § nämnda lag.

3 § 7–11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1–5 mom., 27 § 1–4 mom., 28 §, 29 § 1 mom., *30 § 1 mom.* och *31* § nämnda lag.

4. Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Är en sådan värdering inte förenlig med god redovisningssed tas dock posterna upp till det värde som följer av god redovisningssed. Om fordringar har tagits upp till lägre belopp eller skulder till högre belopp än kursen vid beskattningsårets utgång tas 54 procent av skillnaden multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång upp som intäkt. Föreligger i fråga om sådan fordran eller skuld terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd beräknas en intäkt endast i den mån posten inte har

tagits upp till ett värde som motiveras av valutasäkringen.

till 32 §

10.[24] Har arbetsgivare eller uppdragsgivare lämnat arbetstagare eller uppdragstagare räntefritt lån eller lån där räntan understiger en *jämförelseränta, som uppgår till statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet,* skall arbetstagaren eller uppdragstagaren *ta upp* förmånen *av lånet* som intäkt av tjänst. *Denna förmån utgörs av skillnaden mellan jämförelseräntan och avtalad ränta. Förmånsbeloppet* skall anses som en betald ränteutgift.

10. Har arbetsgivare eller uppdragsgivare lämnat arbetstagare eller uppdragstagare *förmån av* räntefritt lån eller lån där räntan understiger *marknadsräntan* skall arbetstagaren eller uppdragstagaren *beskattas för värdet av* förmånen som intäkt av tjänst. *Belopp motsvarande värdet av förmånen* skall anses som en betald ränteutgift.

Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs annat lån om det finns anledning anta att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren förmedlat det.

Förmånens värde skall beräknas till skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan.

Såvitt avser lån som upptagits i utländsk valuta skall förmånens värde beräknas till skillnaden mellan å ena sidan marknadsräntan i den aktuella valutan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan.

Det som sagts i denna punkt gäller ej i fall som avses i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna.

14.[25] Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person *lös* egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.

14. Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.

[24]Senaste lydelse 1990:650.
[25]enaste lydelse 1990:650.

Nuvarande lydelse

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst samt att vid denna beräkning särskilda undantagsregler gäller för fastighet och bostadsrätt. Avser avyttringen sådan egendom som avses i *30* § nämnda lag gäller dock, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, att hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, skall beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

Föreslagen lydelse

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst samt att vid denna beräkning särskilda undantagsregler gäller för fastighet och bostadsrätt. Avser avyttringen sådan egendom som avses i *31* § nämnda lag gäller dock, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, att hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, skall beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

Vad som i andra stycket sägs om bostadsrätt gäller endast sådan bostadsrätt som avses i 26 § 1 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt men tillämpas även i fråga om andel eller aktie som avses i andra stycket av samma moment.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen.

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person räntefritt lån eller lån där räntan understiger *en jämförelseränta, som uppgår till statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet*, skall låntagaren *ta*

Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person *förmån av* räntefritt lån eller lån där räntan understiger *marknadsräntan*, skall låntagaren *beskattas för värdet av* förmånen som intäkt av tjänst. *Förmånens värde skall beräknas till* skillnaden

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
upp förmånen *av lånet* som intäkt av tjänst. *Denna förmån utgörs av* skillnaden mellan *jämförelseräntan och avtalad ränta.*	mellan *å ena sidan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan. Såvitt avser lån som upptagits i utländsk valuta skall förmånens värde beräknas till skillnaden mellan å ena sidan marknadsräntan i den aktuella valutan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntan.*

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller dock inte lån som avses i punkt 15.

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiemarknadsbolag enligt lagen (1985:571) om värdepappersmarknaden. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Som fåmansägt handelsbolag räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt

b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

Med ägare enligt åttonde och tionde styckena avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller – där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

till 33 §

7.[26] 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 förvärvsarbete.

Från sådan intäkt av tjänst medges dessutom avdrag 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 *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.

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.

Avdrag enligt andra stycket medges emellertid inte skattskyldig som vid ingången av året före taxeringsåret har fyllt 65 år eller som för hela året före taxeringsåret har åtnjutit hel ålderspension enligt lagen om allmän försäkring eller som vid utgången av året före taxeringsåret inte var inskriven hos allmän försäkringskassa enligt nämnda lag.

till 48 §

1.[27] Vid tillämpningen av 48 § 4 mom. och denna anvisningspunkt iakttas följande. Som folkpension räknas inte barnpension eller vårdbidrag. Folkpension skall anses utgöra en inte obetydlig del av den skattskyldiges inkomst, om den uppgått till minst 6 000 kronor eller minst en femtedel av den sammanräknade inkomsten. Som folkpension behandlas även tilläggspension i den mån den enligt lagen (1969:205) om pensionstillskott föranlett avräkning av pensionstillskott.

1. Vid tillämpningen av 48 § 4 mom. och denna anvisningspunkt *samt 53 § 1 mom. a* iakttas följande. Som folkpension räknas inte barnpension eller vårdbidrag. Folkpension skall anses utgöra en inte obetydlig del av den skattskyldiges inkomst, om den uppgått till minst 6 000 kronor eller minst en femtedel av den sammanräknade inkomsten. Som folkpension behandlas även tilläggspension i den mån den enligt lagen (1969:205) om pensionstillskott föranlett avräkning av pensionstillskott.

För gift skattskyldig, som uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension, uppgår det särskilda grund-

[26] Senaste lydelse 1985:1017.
[27] Senaste lydelse 1990:650.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
avdraget till 1,325 basbelopp. För övriga skattskyldiga uppgår avdraget till 1,5 basbelopp. För gift skattskyldig, som under viss del av beskattningsåret uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension och under återstoden av året uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make saknar folkpension, uppgår avdraget till 1,5 basbelopp.	avdraget till 1,325 basbelopp. För övriga skattskyldiga uppgår avdraget till 1,5 basbelopp. För gift skattskyldig, som under viss del av beskattningsåret uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension och under återstoden av året uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make saknar folkpension, uppgår avdraget till 1,5 basbelopp. *Har folkpension enligt bestämmelserna i 17 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring samordnats med yrkesskadelivränta eller annan i nämnda lagrum angiven livränta skall det särskilda grundavdraget beräknas med ledning av den folkpension som skulle ha utgått om sådan samordning inte skett.*
Det särskilda grundavdraget får dock inte överstiga uppburen folkpension och pensionstillskott som uppburits enligt 2 § lagen om pensionstillskott. För den som uppburit folkpension i form av förtidspension gäller att det särskilda grundavdraget inte får överstiga uppburen folkpension och *hälften* av pensionstillskott som uppburits enligt 2 a nämnda lag.	Det särskilda grundavdraget får dock inte överstiga uppburen folkpension och pensionstillskott som uppburits enligt 2 § lagen om pensionstillskott. För den som uppburit folkpension i form av förtidspension gäller att det särskilda grundavdraget inte får överstiga uppburen folkpension och *52 procent* av pensionstillskott som uppburits enligt 2 a nämnda lag.

Det särskilda grundavdraget reduceras med 65 procent av den del av uppburen pension som överstiger det för den skattskyldige enligt andra stycket gällande avdragsbeloppet. Pension som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring reducerar dock inte det särskilda grundavdraget.

För den som vid utgången av året före beskattningsåret inte uppbar folkpension reduceras det särskilda grundavdraget i stället med 65 procent av den del av taxerad inkomst som överstiger det för den skattskyldige enligt andra stycket gällande avdragsbeloppet.

Oavsett vad som i det föregående sagts om reducering föreligger alltid rätt till särskilt grundavdrag med så stort belopp som den skattskyldige skulle ha fått i grundavdrag enligt 48 § 2 eller 3 mom. om dessa bestämmelser i stället hade tillämpats.

till 53 §

2.[28] Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t.ex. handelsresande).

Person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, beskattas

[28]Senaste lydelse 1989:1039.

här för pension, som utgår enligt lagen om allmän försäkring eller på grund av förutvarande anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun, eller på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i landet bedriven försäkringsrörelse. Pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån beskattas i Sverige, om förmånen utgår härifrån till sådan person på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för annan pension än nu sagts eller för livränta eller andra enligt 31 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a) om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, gäller beträffande den som anställts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd) blott om han icke är medborgare i anställningslandet. Regeringen äger medgiva befrielse från skattskyldighet, som här nämnts, för sådan lokalanställd i utomeuropeiskt land som icke är svensk medborgare.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, gäller inte om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolvmånadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket.

Bestämmelserna i 53 § 1 mom. första stycket a om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån som utgått av anställning eller uppdrag gäller inte ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad

1) för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och

2) för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för arvode och annan liknande ersättning som uppburits i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person

gäller inte ersättning som i samband med förrättning i Sverige betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

1) för resa till respektive från förrättningen och

2) för logi i samband med förrättningen.

10.[29] Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt *3 § tredje stycket* eller 16 § 2 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag

Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt *2 § 12 mom.* eller 16 § 2 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag

a) om delägaren beskattas i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, eller

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret dels minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av – om moderföretaget är en fysisk person – sådana närstående som avses i *35 § 1 a mom. nionde stycket* samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, dels minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret dels minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av – om moderföretaget är en fysisk person – sådana närstående som avses i *punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 §* samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, dels minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

[29] Senaste lydelse 1989:1039.

till 54 §

3.[30] Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader i den mån inkomsten beskattats i verksamhetslandet. Om anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling medges dock sådan befrielse även om inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än avtal för undvikande av dubbelbeskattning som detta land ingått.

Vad nu sagts gäller dock inte vid anställning ombord på utländskt fartyg. I fråga om sådan anställning gäller vid 1986–*1991* års taxeringar att skattefrihet föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare, som är en inländsk juridisk person eller en här i riket bosatt fysisk person, och anställningen utövats ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 7 § 8 fartygssäkerhetsförordningen (1988:594).

Vad nu sagts gäller dock inte vid anställning ombord på utländskt fartyg. I fråga om sådan anställning gäller vid 1986–*1992* års taxeringar att skattefrihet föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare, som är en inländsk juridisk person eller en här i riket bosatt fysisk person, och anställningen utövats ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 7 § 8 fartygssäkerhetsförordningen (1988:594).

I tid för vistelse som avses i första och andra styckena får inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Uppehåll i Sverige för här avsedda ändamål får inte sträcka sig längre än som motsvarar högst sex dagar för varje hel månad som anställningen utomlands varar eller under ett och samma anställningsår till mer än 72 dagar.

Har den skattskyldige påbörjat anställningen och kunde det därvid på goda grunder antas att inkomsten av anställningen skulle komma att undantas från skatt i Sverige enligt 54 § första stycket f men inträffar under anställningstiden ändrade förhållanden som medför att villkoren för att undanta inkomsten från skatt i Sverige inte föreligger, skall inkomsten likväl undantas från beskattning i Sverige om de ändrade förhållandena beror på omständigheter över vilka den skattskyldige inte kunnat råda och en beskattning skulle te sig uppenbart oskälig.

---

12. I fråga om intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § gäller vid 1993–1995 års taxeringar att underlaget för räntefördelning multipliceras med 55, 70 respektive 85 procent av statslåneräntan vid *beskattningsårets ingång*.

12. I fråga om intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § gäller vid 1993–1995 års taxeringar att underlaget för räntefördelning multipliceras med 55, 70 respektive 85 procent av statslåneräntan vid *utgången av november året före beskattningsåret*.

13. Vid tillämpning av bestämmelserna om räntefördelning i punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § skall vid 1992–1999 års taxeringar i fråga om delägare i handelsbolag, utöver vad som följer av fjärde stycket i nämnda punkt, bortses från en övergångspost. Övergångsposten är ett be-

[30] Senaste lydelse 1990:650.

lopp motsvarande ett negativt underlag för räntefördelning vid 1992 års taxering, eller, om delägaren på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från handelsbolaget detta år, vid 1993 års taxering, till den del detta negativa underlag överstiger fribeloppet. Vid beräkning av skillnadsbeloppet enligt tredje stycket tredje och fjärde meningarna i nämnda punkt skall tillgångar som avses där tas upp till det högsta av de värden som följer av 6 § andra stycket lagen om skatteutjämningsreserv.

Övergångsposten skall reduceras i den mån delägarens nettouttag från bolaget (uttag utöver tillskott) under beskattningsår som taxerats år 1991 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

Övergångsposten skall reduceras i den mån delägarens nettouttag från bolaget (uttag utöver tillskott) under beskattningsår som taxerats år 1991 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat. *Någon räntefördelning skall dock inte ske vid 1992 års taxering, eller, om delägaren på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst av handelsbolaget detta år, vid 1993 års taxering.*

26. Äldre föreskrifter i 32 § 1 mom. tredje stycket och punkt 11 av anvisningarna till 32 § tillämpas fortfarande om anställningen har upphört före *ikraftträdandet.*

26. Äldre föreskrifter i 32 § 1 mom. tredje stycket och punkt 11 av anvisningarna till 32 § tillämpas fortfarande om anställningen har upphört före *den 1 januari 1991.*

28. De nya föreskrifterna i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 § om skatteplikt för ersättning på grund av gruppsjukförsäkring tillämpas inte om försäkringsfallet har inträffat före *ikraftträdandet.*

28. De nya föreskrifterna i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 § om skatteplikt för ersättning på grund av gruppsjukförsäkring tillämpas inte om försäkringsfallet har inträffat före *den 1 januari 1991.*

29. Vid 1992 och 1993 års taxeringar skall vid reduktion av det särskilda grundavdraget enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 48 § med pension likställas inkomst av passiv näringsverksamhet enligt 25 § och inkomst av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Vidare skall vid reduktion enligt punkt 1 femte stycket av nämnda anvisningar med taxerad förvärvsinkomst likställas inkomst av kapital enligt nämnda moment.

29. Vid 1992 och 1993 års taxeringar skall vid reduktion av det särskilda grundavdraget enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 48 § med pension likställas inkomst av passiv näringsverksamhet enligt 25 § och inkomst av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, *till den del inkomsten av kapital överstiger 1 600 kronor.* Vidare skall vid reduktion enligt punkt 1 femte stycket av nämnda anvisningar med taxerad förvärvsinkomst likställas inkomst av kapital enligt nämnda moment.

Vid 1992 och 1993 års taxeringar skall det särskilda grundavdraget även reduceras på grund av förmögenhet enligt de äldre bestämmelserna avseende avdrag för nedsatt skatteförmåga i punkt 2 av anvisningarna till 50 § och – i fråga om makar – 52 § 1 mom. andra stycket. Vad som där sägs om

fastighet, som avses i den äldre lydelsen av 24 § 2 mom. samt sådan bostadsbyggnad med tillhörande tomt på jordbruksfastighet som används som bostad av den skattskyldige, skall avse sådan privatbostadsfastighet som anges i 5 § första stycket.

Bestämmelserna i första och andra styckena får inte leda till lägre särskilt grundavdrag än vad den skattskyldige skulle ha medgetts i grundavdrag enligt 48 § 2 mom. första–femte styckena och 48 § 3 mom. om dessa regler i stället hade tillämpats för denne.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av punkterna 2–5 nedan.

2. Äldre bestämmelser skall vid 1992 och senare års taxeringar tillämpas i fråga om likvidation och fusion som föranlett utskiftning till aktieägare före ikraftträdandet.

3. Äldre föreskrifter i punkt 23 av anvisningarna till 23 § om avdrag för premie för grupplivförsäkring tillämpas på premie som betalas före ikraftträdandet.

4. Äldre föreskrifter i punkt 1 av anvisningarna till 22 § tillämpas vid 1992 års taxering i fråga om uttag av vedbränsle före ikraftträdandet.

5. De nya bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 24 § tillämpas inte i fråga om beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[1]

dels att i 3 § 9 mom. 6 § 5 mom. samt punkt 7 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ordet "aktiefond" skall bytas ut mot "värdepappersfond",

dels att nuvarande 30 § skall betecknas 31 §,

dels att 1 § 3 mom., 2 § 4, 6, 10 och 14 mom., 3 § 1, 2, 4, 10 och 12 mom., 6 § 1 mom., 24 § 1, 2 och 4 mom., 26 § 5 mom., 27 § 1, 3 och 5 mom., den nya 31 § samt punkterna 8 och 10 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 25 § 11 mom., 26 § 9 mom., 27 § 6 mom. och 30 §, av följande lydelse,

dels att det i övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall införas en ny punkt, 12 a, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §	
3 m o m.[2] Juridiska personer utom dödsbon skall erlägga statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet.	3 m o m. Juridiska personer utom dödsbon skall erlägga statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet. *Svenska värdepappersfonder skall vid tillämpning av denna lag anses som juridiska personer.*
2 §	
4 mom.[3] Bestämmelserna i andra–åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt	
1. 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385),	
2. 12 kap. 1 *och* 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,	2. 12 kap. 1, 3 *och 8* §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. 11 kap. 1 *och* 2 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),	3. 11 kap. 1, 2 *och 9* §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),
4. 7 kap. 1 *och* 2 §§ sparbankslagen (1987:619),	4. 7 kap. 1, 2 *och 8* §§ sparbankslagen (1987:619),
5. 10 kap. 1 *och* 2 §§ föreningsbankslagen (1987:620).	5. 10 kap. 1, 2 *och 9* §§ föreningsbankslagen (1987:620).

Har lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till högre värde än det värde som i beskattningsavseende gäller för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden som intäkt.

Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patent-

[1] Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:770
3 § 9 mom. 1990:651
6 § 5 mom. 1974:995
30 § 1990:651.
[2] Senaste lydelse 1990:651.
[3] Senaste lydelse 1990:651.

rätt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur övertagits skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, har det övertagande företaget rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Har skog övertagits skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget. Avdragsrätten för det övertagande företaget prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också vid fusion mellan stadshypoteksföreningar samt då ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag.

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 26 § kommunalskattelagen (1928:370) och i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § nämnda lag vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25–*30* §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsavdrag m.m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller vidare – utöver vad som anges i nionde stycket – om aktie i aktiebo-

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25–*31* §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsavdrag m.m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller vidare – utöver vad som anges i nionde stycket – om aktie i aktiebo-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
lag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person överlåts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag *eller* en ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.	lag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person överlåts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, *en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag* och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.
Vid utskiftning av tillgångar i samband med sådan fusion som avses i första stycket skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte ske.	*I* samband med sådan fusion som avses i första stycket skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte ske.

Har en tillgång delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom. tillämpas bestämmelserna i andra, tredje och femte styckena samt sjunde stycket första och andra meningarna om det utdelande företaget inte uttagsbeskattas enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

6 mom.[4] Med *livförsäkringsföretag* förstås i denna lag företag vars försäkringsrörelse uteslutande eller så gott som uteslutande avser personförsäkring (livförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring, avgångsbidragsförsäkring samt arbetslöshetsförsäkring).

Med *skadeförsäkringsföretag* förstås annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag. Utländskt försäkringsföretag, som drivit försäkringsrörelse här i riket, bedöms med hänsyn endast till den rörelse som företaget drivit här.

Understödsförening, vilken enligt sina stadgar får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem, anses i denna lag som livförsäkringsföretag i fråga om verksamhet som är hänförlig till livförsäkring.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av inländskt livförsäkringsföretag, anses nettointäkten av företagets kapital- och fastighetsförvaltning med undantag för den del av intäkten som belöper på dels pensionsförsäkringar, vilka företaget meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt inländskt försäkringsföretag, dels avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Nettointäkt som inte undantagits från beskattning enligt tredje stycket skall beräknas enligt reglerna för näringsverksamhet enligt denna lag. För den del av nettointäkten som undantagits från beskattning enligt nämnda stycke och som avser pensionsförsäkringar gäller särskilda regler i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av *inländskt skadeförsäkringsföretag*, anses överskottet av försäkringsrörelsen.

[4] Senaste lydelse 1990:651.

Vid beräkning av överskottet av försäkringsrörelse, som drivits av inländskt skadeförsäkringsföretag, får från bruttointäkten avdrag göras förutom för driftkostnader, som avses i 23 § kommunalskattelagen, för avgifter och bidrag, som utgivits till kommun, förening eller sammanslutning och som avser att understödja verksamhet med syfte att förebygga skador, vilka faller inom ramen för den av företaget bedrivna rörelsen, för ökning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, för ökning av säkerhetsreserv samt för utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning.

Med försäkringstekniska skulder för egen räkning förstås sådana skulder enligt 7 kap. 1 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) (premiereserv, ersättningsreserv, skadebehandlingsreserv och tilldelad återbäring) minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

Med säkerhetsreserv förstås den reserv skadeförsäkringsföretag får redovisa enligt en av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av försäkringsinspektionen fastställd normalplan.

Minskning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, av säkerhetsreserv, av regleringsfond för trafikförsäkring och av minskning av utjämningsfonderna skall anses som intäkt. *Sker ändring av bolagsordningen, varigenom företaget får rätt att på annat sätt än ovan sagts disponera en den 1 januari 1929 befintlig utjämningsfond, för vilken bestämmelser om inskränkt dispositionsrätt funnits, eller utjämningsfond, som bildats efter nämnda dag, skall fonden anses härigenom undergå minskning med hela det belopp vartill den uppgick före ändringen.*

Minskning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, av säkerhetsreserv, av regleringsfond för trafikförsäkring och av minskning av utjämningsfonderna av säkerhetsreserv skall anses som intäkt.

Utöver vad ovan stadgas får avdrag inte ske för avsättning till omedelbar eller framtida vinstutdelning till försäkringstagare.

Bestämmelserna i detta moment om inländskt livförsäkringsföretag har motsvarande tillämpning på försäkringsrörelse som utländskt livförsäkringsföretag drivit här i riket.

Beträffande försäkringsrörelse, som här drivits av utländskt skadeförsäkringsföretag, anses som här i riket skattepliktig nettointäkt ett belopp motsvarande två procent av företagets premieinkomst av här bedriven försäkringsrörelse. Med premieinkomst förstås bruttobeloppet av årets försäkringspremier, dvs. utan avdrag för återförsäkringspremier.

Blir det på grund av bestämmelserna i detta moment nödvändigt att dela upp intäkt eller avdrag mellan olika delar av ett försäkringsföretags verksamhet, skall fördelningen av intäkten eller avdraget göras på skäligt sätt.

10 mom.[5] Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom.,

2. att som intäkt tas upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i 27 § 1 mom.,

3. att avdrag får göras för utdelning som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

[5] Senaste lydelse 1990:651.

Förlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1988:618) är, utan hinder av vad som sägs i första stycket 1, avdragsgill till den del förlusten svarar mot utdelning från bolaget under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar.

Vad som föreskrivits för investmentföretag gäller också för *aktiefonder*. För *aktiefonder* utgör intäkten enligt första stycket 2 dock 1,5 procent.

Vad som föreskrivits för investmentföretag gäller också för *värdepappersfonder*. För *värdepappersfonder* utgör intäkten enligt första stycket 2 dock 1,5 procent.

1 4 m o m.[6] I fråga om juridiska personer utom dödsbon medges avdrag för förlust vid avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av tillgång som avses i första meningen.

1 4 m o m. I fråga om juridiska personer utom dödsbon medges avdrag för förlust vid avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av tillgång som avses i första meningen. *Förlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618) är, utan hinder av vad nu sagts, avdragsgill till den del förlusten svarar mot utdelning från bolaget under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.*

Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av den avyttrade tillgången betingats av verksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. Den gäller inte heller om ett sådant företag som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket avyttrat aktie eller andel med röstetal som anges i det nämnda stycket vid a.

[6] Senaste lydelse 1990:651.

3 §

1 mom.[7] Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,

utdelning på aktier och andelar,

vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,

ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370).

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

Med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 9 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Till utdelning hänförs vidare utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 6 § aktiebolagslagen och 11 kap. 7 § bankaktiebolagslagen. Som utdelning anses även utbetalning från utländskt bolag om utbetalningen är jämförlig med sådan utbetalning från svenskt bolag som avses i första eller andra meningen.

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

Gäller i fråga om en tillgång att vinst vid en avyttring skall tas upp som intäkt av kapital och inträffar i samma ägares hand en händelse som medför att vederlaget eller vinst vid en avyttring i stället skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (karaktärsbyte) sker beskattning som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärde (avskattning). Tillgången anses härefter ha anskaffats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock inte avskattning. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

2 m o m.[8] Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån inte annat anges i *30* § femte stycket,

2 m o m. Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt, *såvitt gäller fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret och svenskt dödsbo,* för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av till-

[7] Senaste lydelse 1990:651.
[8] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse

allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet.

Om ränteutgifterna överstiger ränteintäkterna med mer än 100 000 kronor eller – om den skattskyldige inte fyllt 18 år eller fråga är om dödsbo som behandlas som handelsbolag – 10 000 kronor medges dock avdrag med endast 70 procent av det överskjutande beloppet om inte annat framgår av tredje stycket eller 4 mom. andra stycket. Till ränteintäkter hänförs därvid *inte löpande avkastning på tillgångar som avses i 27 § 1 mom.*

Delägare i fåmansföretag, som avses i 12 mom. nionde stycket, får göra fullt avdrag för ränteutgifter utöver vad som följer av föregående stycke, med högst så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna eller andelarna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid *beskattningsårets ingång* med tillägg av fem procentenheter. Som anskaffningskostnad räknas även arvs- och gåvoskatt som den skattskyldige har betalat i anledning av förvärv av aktierna eller andelarna. Har aktierna eller andelarna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje

Föreslagen lydelse

gångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån inte annat anges i *31* § femte stycket, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet. *Avdrag för realisationsförlust får dock göras av annan fysisk person om skattskyldighet skulle ha förelegat för realisationsvinst på den avyttrade egendomen.*

Om ränteutgifterna överstiger ränteintäkterna med mer än 100 000 kronor eller – om den skattskyldige inte fyllt 18 år eller fråga är om dödsbo som behandlas som handelsbolag – 10 000 kronor medges dock avdrag med endast 70 procent av det överskjutande beloppet om inte annat framgår av tredje stycket eller 4 mom. andra stycket. Till ränteintäkter hänförs därvid *endast ränta på*

1. banktillgodohavanden i svenska kronor och likvärdiga fordringar som betalas varje år med hela det vid beskattningsårets utgång upplupna beloppet,

2. skuldebrev i svenska kronor som emitterats till en kurs som inte understiger 90 procent av skuldebrevets nominella belopp under förutsättning att ränta betalas varje år och beräknas efter samma räntesats under hela löptiden.

Delägare i fåmansföretag, som avses i 12 mom. nionde stycket, får göra fullt avdrag för ränteutgifter utöver vad som följer av föregående stycke, med högst så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna eller andelarna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid *utgången av november året före beskattningsåret* med tillägg av fem procentenheter. Som anskaffningskostnad räknas även arvs- och gåvoskatt som den skattskyldige har betalat i anledning av förvärv av aktierna eller andelarna. Har aktierna eller andelarna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med till-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
stycket.	lämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.
	Till realisationsförlust hänförs även valutakursförlust på fordringar och skulder i utländsk valuta.
Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 27 § 5 mom. eller 29 § 2 mom.	Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 27 § 5 *och 6* mom. eller 29 § 2 mom.

Förvaltningskostnader får dras av endast till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

4 mom.[9] Avdrag såsom för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt 3 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

Vid räntefördelning enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen får avdrag göras som för ränta med samma belopp som skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet enligt anvisningspunkten. En skattskyldig som är berättigad till sådant avdrag får, utöver vad som följer av 2 mom. andra stycket, göra fullt avdrag för ränteutgifter med högst ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid *årets ingång* multiplicerad med reduceringen av värdet på fastigheter och andra tillgångar enligt 6 § andra stycket lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv eller, såvitt gäller delägare i handelsbolag, punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. Gränsen för full avdragsrätt får dock inte höjas med större belopp än räntefördelningsbeloppet.	Vid räntefördelning enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen får avdrag göras som för ränta med samma belopp som skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet enligt anvisningspunkten. En skattskyldig som är berättigad till sådant avdrag får, utöver vad som följer av 2 mom. andra stycket, göra fullt avdrag för ränteutgifter med högst ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid *utgången av november året före beskattningsåret* multiplicerad med reduceringen av värdet på fastigheter och andra tillgångar enligt 6 § andra stycket lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv eller, såvitt gäller delägare i handelsbolag, punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. Gränsen för full avdragsrätt får dock inte höjas med större belopp än räntefördelningsbeloppet.

Med ränteutgift jämställs även tomträttsavgäld och vederlag vid återbetalning av lån i förtid. Motsvarande gäller för sådan ränteförmån som enligt punkt 10 av anvisningarna till 32 § nyss nämnda lag skall anses som betald ränta.

1 0 m o m.[10] Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan utländsk juridisk person. Sådan utdelning skall dock inte beskattas i den mån delägare i utländsk juridisk	1 0 m o m. Vad som gäller om *annan* utdelning från utländskt bolag *än som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket* skall även tillämpas på utdelning från annan utländsk juridisk person. Sådan utdelning skall dock

[9] Senaste lydelse 1990:651.
[10] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse

person enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats för den del av den utländska personens vinst som belöper på delägaren. Utdelning från dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo – men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar – skall här i riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 7 § 9 mom.

Föreslagen lydelse

inte beskattas i den mån delägare i utländsk juridisk person enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats för den del av den utländska personens vinst som belöper på delägaren. Utdelning från dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo – men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar – skall här i riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 7 § 9 mom.

I samband med utdelning på andel i bolag i utländsk stat tillgodoföres i vissa fall utdelningsmottagaren särskilt belopp (skattetillgodohavande) som betalas ut genom den utländska statens försorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatt på utdelad bolagsvinst. Exempel på sådant skattetillgodohavande är "avoir fiscal" i Frankrike och "tax credit" i Storbritannien. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall tillämpas även på skattetillgodohavande.

Sådant skattetillgodohavande hänförs till samma beskattningsår som den utdelning på vilken skattetillgodohavandet är grundat.

1 2 m o m.[11] Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid *beskattningsårets ingång* med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning). Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostna-

1 2 m o m. Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid *utgången av november året före beskattningsåret* med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) *för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte förekommit, för den som*

[11] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
den vid beräkning enligt första stycket.	*äger aktierna vid beskattningsårets utgång.* Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.
Vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av *realisationsvinsten* som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.	*Uppkommer realisationsvinst vid* avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av *vinsten* som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. *Uppkommer realisationsförlust genom att aktierna förlorat sitt värde till följd av att företaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall vid tillämpning av första stycket det överskjutande beloppet minskas med förlusten.*
Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även under *de närmaste tio åren* efter det *att* ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier.	*I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 får vid tillämpningen av första–tredje styckena anskaffningskostnaden räknas upp med hänsyn till yförändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.* Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även *för utdelning och avyttring* under *tio beskattningsår* efter det *år då* ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier.
Bestämmelserna i första–tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under *någon del av den senaste tioårsperioden.* Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av *den senaste tioårsperioden* varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att	Bestämmelserna i första–tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under *beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.* Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av *denna tidsperiod* varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
denna verksamhet inte påbörjades senare än *tio år* efter det *att* verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.	likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det *år då* verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.
Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första–tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under *den senaste tioårsperioden*. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första–tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst tillämpas reglerna inte heller *i den mån den skattskyldige visar att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet och tillgångar samt övriga omständigheter inte är hänförlig till den skattskyldiges eller någon honom närståendes arbetsinsats.*	Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första–tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under *de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.* Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första–tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst tillämpas reglerna inte heller *på den del av den sammanlagda vinsten utöver kvarstående sparad utdelning för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod som överstiger 200 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.*

Om den skattskyldiges make eller – såvitt gäller skattskyldig under 18 år – förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning och om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första–tredje styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst.

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under *någon del av den senaste tioårsperioden* har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.	Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under *något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret* har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.
Vad som i detta moment sägs om	Vad som i detta moment sägs om

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom.	aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i första–tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och sådan uppräkning som avses i fjärde stycket inte medges.*

6 §

1 mom.[12] Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

d e l s för inkomst som *avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370),*	*för tid under vilken han varit bosatt här i riket:*
d e l s såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket,	för *all* inkomst som *förvärvats inom eller utom riket; samt*
	för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket*:*
	för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;
	för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket;

för vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

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

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt

[12] Senaste lydelse 1990:651.

gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

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

för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägares inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

24 §

1 mom.[13] Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – i den mån inte annat anges – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

I fråga om förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. skall – om inte annat anges – som intäkt tas upp vad som erhållits vid ingåendet av förpliktelsen, medan avdrag får ske för vad som utgivits för upphörandet av förpliktelsen.

Har den avyttrade egendomen förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses egendomen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Har den skattskyldige förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. eller 29 § 1 mom. genom ett sådant fång, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag, som överlåtaren med tillämpning av den i 27 § 2 mom. angivna genomsnittsmetoden eller 27 § 3 mom. skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen. Motsva-

Har den avyttrade egendomen förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses egendomen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Har den skattskyldige förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. eller 29 § 1 mom. genom ett sådant fång, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag, som överlåtaren med tillämpning av den i 27 § 2 mom. angivna genomsnittsmetoden eller 27 § 3 mom. skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen. Motsva-

[13] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
rande gäller vid förvärv av sådan egendom som avses i 30 § fjärde stycket. Har den skattskyldige genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död förvärvat egendom som har utgjort omsättningstillgång hos den avlidne och utgör egendomen enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928: 370) inte omsättningstillgång hos den skattskyldige gäller – i stället för vad som stadgas i första meningen – att egendomen skall anses anskaffad till det bokförda värdet.	rande gäller vid förvärv av sådan egendom *eller skuld* som avses i 30 § *och 31 §* fjärde stycket. Har den skattskyldige genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död förvärvat egendom som har utgjort omsättningstillgång hos den avlidne och utgör egendomen enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) inte omsättningstillgång hos den skattskyldige gäller – i stället för vad som stadgas i första meningen – att egendomen skall anses anskaffad till det bokförda värdet.
Vad som sägs om vinstberäkning vid avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft. Om byggnad finns bestämmelser i 4 § kommunalskattelagen *(1928:370)*.	Vad som sägs om vinstberäkning vid avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft. Om byggnad finns bestämmelser i 4 § kommunalskattelagen. *Om ersättningen för den avyttrade egendomen växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen tillämpas den vid växlingen använda kursen vid beräkning av värdet på ersättningen.*
2 m o m.[14] Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation. Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning.	2 m o m. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation *eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618)*. Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning.

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

[14] Senaste lydelse 1990:651.

eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt 28 § negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

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

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.

4 mom.[15] Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen. Avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv.

Är intäktens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då detta belopps storlek blir känd. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust i samband med utfärdande av en köp- eller säljoption med en löptid på högst ett år inträder för det beskattningsår då utfärdaren frigörs från sina åtaganden. Om utfärdaren på grund av optionen säljer den underliggande egendomen skall han öka försäljningspriset med den tidigare uppburna ersättningen (premien) vid beräkning av vinst. Om utfärdaren på grund av optionen köper egendom, dras premien av från anskaffningsvärdet för egendomen, om denna avyttras senast under det beskattningsår då premien skall tas upp till beskattning. I fråga om option med längre löptid än ett år, inträder skattskyldighet för det beskattningsår då optionen utfärdas. Det som nyss sagts om behandlingen av premien gäller även beträffande optioner med den längre löptiden, om försäljning på grund av optionen respektive avyttring av egendom som köpts på grund av optionen sker samma år som optionen utfärdats. Med option avses ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att köpa eller sälja aktier, obligationer eller annan egendom till ett visst pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust på grund av en termin inträder för det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske. Med termin avses ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust på grund av en termin inträder för det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske. Med termin avses ett *finansiellt instrument i form av ett* avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en

[15] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.	viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

I fråga om avyttring som avsett lånad aktie (blankningsaffär) inträder, om inte den skattskyldige vid tidpunkten för avyttringen äger aktie av samma slag och sort, skattskyldighet för det beskattningsår då en motsvarande aktie förvärvats och återställts till långivaren, dock senast året efter det beskattningsår då avyttring av den lånade aktien skedde.

25 §

1 1 m o m. Från vinst vid avyttring av en näringsfastighet, beräknad enligt bestämmelserna i 1–10 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år fastigheten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill fastigheten varit att hänföra. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

26 §

5 m o m.[16] Som förbättringskostnad räknas	5 m o m. Som förbättringskostnad räknas
a) utgift som den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten, *och*	a) utgift som den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten,
b) utgift som han har lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet.	b) utgift som han har lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet,
	c) den på bostadsrätten belöpande andelen av sådana utgifter för ny-, till- eller ombyggnad som föreningen lagt ned på fastigheten under den skattskyldiges innehavstid och
	d) den på bostadsrätten belöpande andelen av sådana utgifter för reparation och underhåll som föreningen lagt ned på fastigheten under den skattskyldiges innehavstid i den mån fastigheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet av lägenheten.
Som förbättringskostnad räknas inte utgift som vid inkomsttaxeringen har behandlats som omkost-	Som förbättringskostnad *enligt a eller b* räknas inte utgift som vid inkomsttaxeringen har behandlats

[16] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
nad i näringsverksamhet.	som omkostnad i näringsverksamhet.

Som förbättringskostnad räknas även utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll som enligt punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Som förbättringskostnader räknas också utgifter av nu nämnt slag som enligt punkt 6 av anvisningarna till 22 § nämnda lag tagits upp som intäkt av näringsverksamhet när bostadsrätt i näringsverksamhet övergått till privatbostad.

Utgifter enligt första stycket *a och b* som hänför sig till ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de sammanlagt har uppgått till minst 5 000 kronor och, om de *avser annat än ny-, till- eller ombyggnad*, dessutom nedlagts under senaste fem åren före avyttringen. Utgifterna hänförs normalt till det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts. I fråga om *utgift* som avses i första stycket b gäller vidare att *utgiften* får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten vid avyttringen alltjämt är i bättre skick än vid förvärvet.	Utgifter enligt första stycket som hänför sig till ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de sammanlagt har uppgått till minst 5 000 kronor och, om de *är av det slag som avses i b eller d*, dessutom nedlagts under *de* senaste fem åren före avyttringen. Utgifterna hänförs normalt till det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts. I fråga om *utgifter* som avses i första stycket b *och d* gäller vidare att *utgifterna* får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten *eller fastigheten* vid avyttringen *av lägenheten* alltjämt är i bättre skick än vid förvärvet *av lägenheten*.
Som förbättringskostnad räknas även den på bostadsrätten belöpande andelen av sådana utgifter för ny-, till- eller ombyggnad som nedlagts på föreningens fastighet under innehavstiden.	

Av 3 mom. första stycket framgår att ersättning för föremål som ägts av den skattskyldige i vissa fall skall räknas in i vederlaget för bostadsrätten. I sådana fall skall utgiften för anskaffning av föremålen räknas in i bostadsrättens ingångsvärde, om föremålen har förvärvats tillsammans med bostadsrätten. Har föremålen anskaffats under innehavet, anses utgiften – allt efter omständigheterna – som en utgift för förbättring eller för reparation och underhåll av lägenheten. Frågan om utgiften får räknas in i omkostnadsbeloppet avgörs enligt första – tredje styckena.

9 m o m. Från vinst vid avyttring av en bostadsrätt som inte är privatbostad, beräknad enligt bestämmelserna i 1 – 8 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år bostadsrätten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill bostadsrätten varit att hänföra. Vad nu sagts gäller inte i den mån underskottet tagits i anspråk för sådant avdrag

som avses i 25 § 11 mom. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

27 §

1 m o m.[17] Vid avyttring av aktie, interimsbevis, andel i *aktiefond*, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev, *skuldebrev som är eller varit förenat med optionsrätt, optionsbevis*, samt termin och köp- eller *säljoption* avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna finansiella instrument, tillämpas utöver 24 § bestämmelserna i 2–5 mom.

3 m o m.[18] Har *optionsbevis* erhållits genom *teckning* av skuldebrev förenat med *optionsrätt*, skall anskaffningsvärdet för *optionsbeviset* beräknas som anskaffningsvärdet för skuldebrevet jämte *optionsrätten* minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet.

5 m o m.[19] Realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. *fjärde* stycket.

Detta gäller dock i fråga om andel i *aktiefond* endast om värdet av fondens innehav av aktier inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.

1 m o m. Vid avyttring av aktie, interimsbevis, andel i *värdepappersfond*, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis *avseende lån i svenska kronor*, konvertibelt skuldebrev *i svenska kronor*, samt termin och köp-, *sälj-* eller *teckningsoption* avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna finansiella instrument, tillämpas utöver 24 § bestämmelserna i 2–6 mom.

3 m o m. Har *köp- eller teckningsoption* erhållits genom *förvärv* av skuldebrev förenat med *option*, skall anskaffningsvärdet för *optionen* beräknas som anskaffningsvärdet för skuldebrevet jämte *optionen* minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet.

5 m o m. Realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. *femte* stycket.

Detta gäller dock i fråga om andel i *värdepappersfond* endast om värdet av fondens innehav av aktier inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.

Realisationsförlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618) är avdragsgill utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 §

[17] Senaste lydelse 1990:651.
[18] Senaste lydelse 1990:651.
[19] Senaste lydelse 1990:651.

2 mom. femte stycket till den del förlusten svarar mot utdelning från bolaget under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.

6 m o m. Består en värdepappersfond endast av sådana värdepapper som avses i 29 § och är andelarna marknadsnoterade behandlas realisationsvinst och realisationsförlust som ränteintäkt respektive ränteutgift.

30 §

1 m o m. Realisationsvinst vid avyttring av utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta beräknas med tillämpning av 24 § och den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom. första stycket. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av ett finansiellt instrument vars underliggande egendom är utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index beroende av sådan valuta. Vid avyttringen tillämpas även bestämmelserna i 2 mom. femte stycket sista meningen.

2 m o m. Vid betalning av en skuld i utländsk valuta beräknas vinst respektive förlust på grund av valutakursförändring för långivare och låntagare på följande sätt.

Långivaren skall som intäkt ta upp värdet av det återbetalade beloppet vid återbetalningen och medges avdrag för beloppets värde vid utlåningstillfället. Låntagaren skall som intäkt ta upp värdet av det återbetalade beloppet vid utlåningstillfället och medges avdrag för beloppets värde vid återbetalningen. Värdet av det återbetalade beloppet vid utlåningstillfället beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom. första stycket. Med anskaffningsvärde avses därvid avdraget för långivaren och intäkten för låntagaren.

Skattskyldighet för kursvinst respektive avdragsrätt för kursförlust på en fordran eller skuld i utländsk valuta inträder för det beskattningsår då återbetalning sker.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Med betalning av skuld jämställs att skulden mot vederlag övertas av annan låntagare.
	Kursvinst eller kursförlust beräknas inte för tid mellan avyttring och växling till svenska kronor i fall som avses i 24 § 1 mom. sista stycket. Kursvinst eller kursförlust på utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i utlandet är inte skattepliktig respektive avdragsgill.
30 §	*31 §*
Vid avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25–*29* §§ gäller utöver 24 § följande bestämmelser.	Vid avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25–*30* §§ gäller utöver 24 § följande bestämmelser.

Om den skattskyldige innehaft egendomen för personligt bruk (personligt lösöre) får

1. anskaffningsvärdet bestämmas till 25 procent av ersättningen för egendomen efter avdrag för kostnaden för avyttringen,

2. avdrag göras med 50 000 kronor från summan av vinster på grund av avyttringar av sådan egendom under beskattningsåret.

Om den skattskyldige tidigare har medgetts avdrag helt eller delvis för egendomens anskaffning, värdeminskning e.d. skall ingångsvärdet minskas med detta avdrag.

När en avyttring av egendom som inte innehafts för personligt bruk avser en del av ett samlat innehav av egendom med enhetligt värde skall realisationsvinsten beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom.

Avdrag för realisationsförlust medges inte för egendom som innehafts för personligt bruk.

---

8. För andel i allemansfond som förvärvats före den 1 januari 1991 *skall* som anskaffningsvärde tas upp andelens marknadsvärde den 31 december 1990.	8. För andel i allemansfond som förvärvats före den 1 januari 1991 *får* som anskaffningsvärde tas upp andelens marknadsvärde den 31 december 1990.
10. Har förvärvare av ett skuldebrev före utgången av år 1990 lämnat överlåtaren kompensation för upplupen men inte förfallen ränta tillämpas vid 1992 års taxering bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 39 § kommunalskattelagen (*1928:370*) i dess lydelse intill den 1 juli 1990.	10. Har förvärvare av ett skuldebrev *eller andel i sådan värdepappersfond som avses i punkt 10 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990* före utgången av år 1990 lämnat överlåtaren kompensation för upplupen men inte förfallen ränta tillämpas vid 1992 års taxering bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 39 § kommunalskattelagen i dess lydelse intill den 1 juli 1990.
Har förvärvare medgetts avdrag	Har förvärvare medgetts avdrag

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
för räntekompensation enligt nämnda anvisningspunkt skall kompensationen inte inräknas i anskaffningsvärdet vid beräkning av realisationsvinst när skuldebrevet avyttras.	för räntekompensation enligt nämnda anvisningspunkt skall kompensationen inte inräknas i anskaffningsvärdet vid beräkning av realisationsvinst när skuldebrevet *eller andelen* avyttras. *12 a. I fråga om vad som förstås med utjämningsfond samt vad som skall anses utgöra en minskning av sådan fond tillämpas äldre föreskrifter i 2 § 6 mom. vid 1992 och senare års taxeringar.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Äldre bestämmelser skall dock tillämpas vid 1992 och senare års taxeringar i fråga om likvidation eller fusion som föranlett utskiftning till aktieägare före ikraftträdandet.

3 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1990:000) om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 § lagen (1990:000) om ändring i taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	1 §[1]
Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt	
1. kommunalskattelagen (1928:370),	
2. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,	
3. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,	
4. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	
5. lagen (1927:321) om utskiftningsskatt,	
6. lagen (1933:395) om ersättningsskatt,	
7. lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift,	*5.* lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift,
8. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.	*6.* lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
Lagen gäller även vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) om inte annat följer av 5 kap.	
Lagen innehåller bestämmelser som skall gälla vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.	
Att bestämmelserna i denna lag gäller även i fråga om förfarandet för fastställelse av mervärdeskatt i vissa fall framgår av 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt.	

[1] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.

4 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1990:000) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 17 § samt 3 kap. 22, 27 och 60 §§ lagen (1990:000) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 kap.	
17 §[1]	
Om den skattskyldige under beskattningsåret har avyttrat fast eller lös egendom, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att beräkna skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller, om den skattskyldige under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 25 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall jämställas med avyttring av fastighet. Kan intäktens totala belopp inte fastställas på grund av att den är beroende av viss framtida händelse, skall uppgift lämnas om detta i självdeklarationen.	Om den skattskyldige under beskattningsåret har avyttrat fast eller lös egendom *eller betalat eller överlåtit lån i utländsk valuta*, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att beräkna skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller, om den skattskyldige under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 25 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall jämställas med avyttring av fastighet. Kan intäktens totala belopp inte fastställas på grund av att den är beroende av viss framtida händelse, skall uppgift lämnas om detta i självdeklarationen.
3 kap.	
22 §[2]	
Kontrolluppgift om ränta och fordran skall lämnas av 1. Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag, 2. den som yrkesmässigt bedrivit inlåning eller på annat sätt yrkesmässigt ombesörjt att pengar blivit räntebärande, 3. den som gett ut skuldförbindelse för den allmänna marknaden, 4. förening som från medlemmar mottagit pengar för förräntning, 5. riksgäldskontoret i fråga om statens sparobligationer, 6. valutahandlare och fondkommissionär hos vilka utländsk aktie eller annat utländskt värdepapper förvaras i depå eller kontoförs enligt bestämmelserna i lagen (1990:750) om betalningar till och från utlandet m.m.	
Kontrolluppgift skall lämnas för den som gottskrivits ränta eller till vilken ränta betalats ut (borgenär) och den som har varit antecknad som innehavare av utländskt räntebärande värdepapper oavsett om	Kontrolluppgift skall lämnas för den som gottskrivits ränta eller till vilken ränta betalats ut (borgenär) och den som har varit antecknad som innehavare av utländskt räntebärande värdepapper oavsett om

[1] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.
[2] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ränta utgått. Kontrolluppgiften skall ta upp den ränta som den uppgiftsskyldige sammanlagt gottskrivit eller betalat ut till borgenären, dennes sammanlagda fordran på den uppgiftsskyldige vid årets utgång och avdragen preliminär skatt. I fall som avses i första stycket 6 skall uppgift lämnas om ränta som utbetalats eller gottskrivits samt om innehavet i depån eller den kontoförda fordringen vid årets utgång.	ränta utgått. Kontrolluppgiften skall ta upp den ränta som den uppgiftsskyldige sammanlagt gottskrivit eller betalat ut till borgenären *med uppgift om i vad mån räntan är att hänföra till sådan kvittningsgill ränteintäkt som avses i 3 § 2 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt*, dennes sammanlagda fordran på den uppgiftsskyldige vid årets utgång och avdragen preliminär skatt. I fall som avses i första stycket 6 skall uppgift lämnas om ränta som utbetalats eller gottskrivits samt om innehavet i depån eller den kontoförda fordringen vid årets utgång.

Innehas ett konto av mer än en person skall ränta och fordran fördelas lika mellan innehavarna, om inte annat förhållande är känt för den uppgiftsskyldige. I fråga om konto för vilket samtliga innehavare inte redovisas enligt bestämmelserna i 57 § andra stycket skall dock den totala räntan och fordran redovisas utan fördelning.

Avser en utbetalning också annat än ränta och kan den uppgiftsskyldige inte ange hur stor del därav som utgör ränta, skall i stället för ränta det sammanlagt utbetalda beloppet redovisas.

27 §[3]

Kontrolluppgift om utdelning och innehav skall lämnas av

1. den som utbetalt utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § bankaktiebolagslagen (1987:618),

2. förvaringsinstitut som avses i 1 § lagen (1990:00) om värdepappersfonder och som utbetalt utdelning på andel i svensk värdepappersfond,

3. fondbolag som avses i 1 § lagen om värdepappersfonder och som förvaltar svensk värdepappersfond,

4. den som utbetalt utdelning från utländsk juridisk person, om utdelningen utbetalats genom Värdepapperscentralen VPC Aktiebolags försorg,

5. valutahandlare och fondkommissionär hos vilka utländsk aktie eller annat utländskt värdepapper förvaras i depå eller kontoförs enligt bestämmelserna i lagen (1990:750) om betalningar till och från utlandet m.m.

Kontrolluppgift skall lämnas för

a) fysisk eller juridisk person som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället och

b) fysisk person som hos den uppgiftsskyldige varit antecknad som innehavare av aktie eller andel i värdepappersfond eller utländsk juridisk person eller utländsk aktie eller annat utländskt värdepapper.

Kontrolluppgift enligt andra stycket a skall ta upp utbetald utdelning och avdragen preliminär skatt. Kontrolluppgift enligt andra stycket	Kontrolluppgift enligt andra stycket a skall ta upp utbetald utdelning och avdragen preliminär skatt *samt i förekommande fall uppgift om*

[3] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
b skall ta upp innehavet vid årets utgång.	*utdelningen avser sådan utbetalning som avses i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 1 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.* Kontrolluppgift enligt andra stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Uppgiftsskyldighet enligt denna paragraf föreligger inte för utdelning som inte utgör skattepliktig inkomst enligt lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsbosparande.

60 §[4]

Vid en kontrolluppgift som lämnas enligt 4, 13, 14, 22 eller 27 § skall fogas särskild uppgift (sammandrag av kontrolluppgifter). I sådant sammandrag skall anges namn, postadress och personnummer eller organisationsnummer för den uppgiftsskyldige, antalet lämnade kontrolluppgifter samt det sammanlagda beloppet av de skatteavdrag som har verkställts för preliminär A-skatt under året före taxeringsåret. Om den uppgiftsskyldige har tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272), skall detta anges i stället för personnummer eller organisationsnummer. Om den uppgiftsskyldige har gjort avdrag för en arbetstagares kostnader enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 lagen (1981:691) om socialavgifter, skall denna kostnad också anges i sammandraget. I sammandraget skall också anges det sammanlagda beloppet av semestermedel som har betalts in till en semesterkassa och som den uppgiftsskyldige inte skall redovisa i någon kontrolluppgift.	Vid en kontrolluppgift som lämnas enligt 4, 13, 14, 22 eller 27 § skall fogas särskild uppgift (sammandrag av kontrolluppgifter). I sådant sammandrag skall anges namn, postadress och personnummer eller organisationsnummer för den uppgiftsskyldige, antalet lämnade kontrolluppgifter samt det sammanlagda beloppet av de skatteavdrag som har verkställts för preliminär A-skatt under året före taxeringsåret. Om den uppgiftsskyldige har tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272), skall detta anges i stället för personnummer eller organisationsnummer. Om den uppgiftsskyldige har gjort avdrag för en arbetstagares kostnader enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 lagen (1981:691) om socialavgifter, skall denna kostnad också anges i sammandraget. I sammandraget skall också anges det sammanlagda beloppet av semestermedel som har betalts in till en semesterkassa och som den uppgiftsskyldige inte skall redovisa i någon kontrolluppgift *samt det sammanlagda skatteunderlag för särskild löneskatt som har redovisats enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.*

Redovisning av konto som avses i 57 § andra stycket tredje meningen skall lämnas i särskild uppgiftshandling för varje konto.

2.[5] Vid 1992 och 1993 års taxe-	2. Vid 1992 och 1993 års taxe-

[4] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.
[5] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.

Nuvarande lydelse

ringar gäller, förutom vad som föreskrivs om deklarationsskyldighet i 2 kap. 4 och 6 §§, att folkpensionär är skyldig att lämna självdeklaration när han under beskattningsåret har uppburit inkomst av kapital eller när värdet av hans förmögenhetstillgångar vid beskattningsårets utgång överstiger 100 000 kronor eller – beträffande en gift person – om makarnas gemensamma skattepliktiga förmögenhetstillgångar överstiger 200 000 kronor. Vidare skall folkpensionär lämna uppgift om hur stor del av de redovisade skulderna som vid beskattningsårets utgång var nedlagda i privatbostadsfastighet.

Föreslagen lydelse

ringar gäller, förutom vad som föreskrivs om deklarationsskyldighet i 2 kap. 4 och 6 §§, att folkpensionär är skyldig att lämna självdeklaration när han under beskattningsåret har uppburit inkomst av kapital *överstigande 1 600 kronor* eller när värdet av hans förmögenhetstillgångar vid beskattningsårets utgång överstiger 100 000 kronor eller – beträffande en gift person – om makarnas gemensamma skattepliktiga förmögenhetstillgångar överstiger 200 000 kronor. Vidare skall folkpensionär lämna uppgift om hur stor del av de redovisade skulderna som vid beskattningsårets utgång var nedlagda i privatbostadsfastighet.

5 Förslag till
Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 1 §, 2 § 4 mom., 3 § 1 mom. samt 10 och 14 §§ uppbördslagen (1953:272)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Med skatt avses i denna lag, om inte annat anges:	
1. kommunal inkomstskatt,	1. kommunal inkomstskatt,
2. statlig inkomstskatt,	2. statlig inkomstskatt,
3. statlig förmögenhetsskatt,	3. statlig förmögenhetsskatt,
4. statlig fastighetsskatt,	4. statlig fastighetsskatt,
5. utskiftningsskatt,	
6. ersättningsskatt,	
7. skogsvårdsavgift,	5. skogsvårdsavgift,
8. egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter,	6. egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter,
9. avkastningsskatt,	7. avkastningsskatt,
10. skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324),	8. skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324),
11. mervärdeskatt i fall som avses i 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt,	9. mervärdeskatt i fall som avses i 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt,
12. annuitet på avdikningslån.	10. annuitet på avdikningslån.
2 §	
4 m o m.[3] Skattereduktion medges skattskyldig för underskott av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av underskottet.	4 m o m. Skattereduktion medges skattskyldig för underskott av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av underskottet. *Har skattskyldig under beskattningsåret varit skyldig att betala sjömansskatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt och har denna nedsatts enligt 12 § 4 mom. samma lag på grund av underskott av kapital skall skattereduktionen dock minskas med det belopp varmed nedsättning har skett.*

Skattereduktion sker endast i fråga om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift och statlig fastighetsskatt.

Bestämmelserna om skattereduktion iakttagas vid debitering av slutlig skatt, tillkommande skatt och preliminär B-skatt samt vid fastställande av preliminär A-skatt. Öretal som uppkommer vid beräkning av skattereduktion bortfaller.

[1] Lagen omtryckt 1972:75.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.
[2] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.
[3] Senaste lydelse 1990:653.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 §	
1 m o m.[4] I den omfattning nedan anges skall skattskyldig betala preliminär skatt med belopp, vilket så nära som möjligt kan antas motsvara i den slutliga skatten ingående statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, *vinstdelningsskatt, särskild vinstskatt,* egenavgifter, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift och statlig fastighetsskatt.	1 m o m. I den omfattning nedan anges skall skattskyldig betala preliminär skatt med belopp, vilket så nära som möjligt kan antas motsvara i den slutliga skatten ingående statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, *avkastningsskatt,* egenavgifter, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift och statlig fastighetsskatt.

10 §[5]

Preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningar för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa inom riket som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. På ansökan av den som betalar ut ersättning får skattemyndigheten besluta att i den mån tjänsteresa varar mer än tre månader motsvarande skall gälla till den del ersättningarna inte överstiger vad som anges i punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf.

På ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan tjänsteresa utom riket som avses i punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningen överstiger avdragsgillt belopp enligt nämnda lagrum.

I fråga om ersättning för resa med egen bil i tjänsten gäller att preliminär A-skatt beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger det i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen angivna beloppet.

Beträffande annan skattepliktig ersättning för kostnader som är förenade med tjänsten beräknas preliminär A-skatt endast om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering eller att den överstiger avdragsgillt belopp. I sådant fall beräknas skatten på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.

Preliminär A-skatt skall inte utgå för:

a) folkpension och tilläggspension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, om inte annat följer av bestämmelserna i lagen (1990:326) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension m.m. eller den skattskyldige begär att avdrag för sådan skatt skall göras;

b) familjebidrag enligt familjebidragslagen (1978:520);

c) sådan pension, livränta eller från försäkringsföretag utgående annan skattepliktig ersättning, som uppgår till högst hälften av det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring gällde för året före det år under vilket ersättningen utges. Vad nu har sagts skall dock inte tillämpas på pension och vårdbidrag, som utgår på grund av lagen om allmän försäkring, delpension enligt lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring och på yrkesskadelivränta eller livränta enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd;

d) ränta eller utdelning som tillkommer en annan juridisk person än svenskt dödsbo eller en fysisk person som inte är bosatt i Sverige;

[4] Senaste lydelse 1989:349.
[5] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
e) ränta eller utdelning som enligt dubbelbeskattningsavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige;	
f) ränta på förfogarkonto som avses i 3 kap. 57 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, om räntan inte uppgår till 1 000 kronor;	
g) ränta på konto för klientmedel *eller*	g) ränta på konto för klientmedel;
h) ränta som ingår i belopp som redovisas enligt 3 kap. 22 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.	h) ränta som ingår i belopp som redovisas enligt 3 kap. 22 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter *eller*
	i) utdelning som avses i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen eller 3 § 1 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.
14 §[6]	
I den slutliga skatt som avses i 13 § 1 mom. första stycket, 13 § 2 mom. andra stycket och 17 § 1 mom. 2 skall inte inräknas *utskiftningsskatt, ersättningsskatt*, skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324), mervärdeskatt enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt eller sådan i denna lag inte omnämnd skatt eller avgift, vilken har påförts enligt bestämmelse i annan författning.	I den slutliga skatt som avses i 13 § 1 mom. första stycket, 13 § 2 mom. andra stycket och 17 § 1 mom. 2 skall inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324), mervärdeskatt enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt eller sådan i denna lag inte omnämnd skatt eller avgift, vilken har påförts enligt bestämmelse i annan författning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid uppbörd av skatt på inkomst som skall taxeras 1992.

[6] Lydelse enligt prop. 1990/91:5.

6 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt

Härigenom föreskrivs att 1 och 2 §§ lagen (1990:659) om särskild löneskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §
En arbetsgivare skall varje år *betala* särskild löneskatt till staten med 22,2 procent på lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre.	Särskild löneskatt skall *för* varje år *betalas* till staten med 22,2 procent på *1.* lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre, *2. ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare,* *3. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten eller kommun som arbetsgivare,* *4. avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal,* *5. ersättning som utgår enligt gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till förtidspension eller till sjukbidrag,* *6. ersättning som utgår på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.* *Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning som avses i första stycket.*
Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3–5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2.	Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3–5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2 *och 13.*
	2 §
En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år betala särskild lö-	En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år *till staten* betala

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
neskatt med 22,2 procent på inkomst av passiv näringsverksamhet här i riket samt, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter.	särskild löneskatt med 22,2 procent på inkomst av passiv näringsverksamhet här i riket samt, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter *samt vidare på ersättning som utgår enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i punkt 12 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i nämnda anvisningspunkt till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.*

Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter.

Skatt beräknas inte heller på ersättning för ett uppdrag där avtal har träffats om att ersättningen för uppdraget skall likställas med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vid beräkning av skatteunderlaget gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 5 § lagen om socialavgifter.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

2. Särskild löneskatt skall inte utgå på avgångsersättning som avses i 1 § första stycket 2–4 i fråga om anställning som har upphört före ikraftträdandet och inte heller på ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller ansvarighetsförsäkring som avses i 1 § första stycket 5 och 6 eller sådan gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring som avses i 2 § första stycket, om försäkringsfallet inträffat före ikraftträdandet.

7 Förslag till
Lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Till staten betalas skatt på premie för grupplivförsäkring och för utgivet belopp som motsvarar ersättning på grund av sådan försäkring enligt bestämmelserna i denna lag.

2 § Skattskyldiga är svenska försäkringsföretag, utländska försäkringsföretag i fråga om verksamhet som drivs här i landet, arbetsgivare och näringsidkare.

3 § För försäkringsföretag föreligger skatteplikt för premie för grupplivförsäkring i den mån enligt punkt 12 av anvisningarna till 22 § eller enligt 32 § 3 a mom. kommunalskattelagen (1928:370) förmånen av försäkringen inte utgör skattepliktig intäkt eller i den mån enligt punkt 23 andra stycket av anvisningarna till 23 § samma lag försäkringstagaren medges avdrag för premien.

För staten föreligger skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning enligt avtal som motsvarar försäkringsavtal som avses i första stycket.

För annan arbetsgivare föreligger skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning, i den mån ersättningen utgår enligt villkor och med belopp som i huvudsak motsvarar utbetalning av staten enligt andra stycket.

För arbetsgivare och näringsidkare föreligger skatteplikt för premie för grupplivförsäkring som meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse i den mån betalning av premie på motsvarande försäkring till svenskt försäkringsföretag hade föranlett skatteplikt för det svenska försäkringsföretaget enligt första stycket.

4 § För skattskyldiga som avses i 3 § första stycket inträder skatteplikt när premie mottas. Beskattningsunderlaget utgörs av 95 procent av mottagen premie. Skatten uppgår till 42,7 procent av underlaget.

Har ett försäkringsföretag för visst år tagit ut för hög preliminär premie för försäkring som avses i 3 § första stycket, skall beskattningsunderlaget för nästföljande år sättas ned med belopp som motsvarar för högt uttagen premie.

5 § För skattskyldiga som avses i 3 § andra och tredje styckena inträder skatteplikt vid utbetalning som där sägs. Beskattningsunderlaget utgörs av utbetalt belopp. Skatten uppgår till 74,6 procent av underlaget.

6 § För skattskyldiga som avses i 3 § fjärde stycket inträder skatteplikt vid betalning av premie. Beskattningsunderlaget utgörs av 95 procent av betald premie. Skatten uppgår till 74,6 procent av underlaget.

7 § Regler om förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

8 § Den som är skattskyldig skall anmäla sig för registrering hos riksskatteverket.

9 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer kan, om det be-

hövs med hänsyn till uppbörden av skatt enligt denna lag, medge att en skattskyldig får tillämpa en annan redovisningsperiod än vad som anges i 2 kap. 3 § första stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas

1. för skattskyldiga som avses i 3 § första stycket på premie som mottas och avser tid efter ikraftträdandet,

2. för skattskyldiga som avses i 3 § andra och tredje styckena på belopp som utbetalas och avser tid efter ikraftträdandet,

3. för skattskyldiga som avses i 3 § fjärde stycket på premie som betalas och avser tid efter ikraftträdandet.

Med avvikelse från vad som sägs i 2 kap. 3 § första stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall den första redovisningsperioden för skatt enligt de nya föreskrifterna omfatta tiden den 1 januari–den 30 juni 1991.

8 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 § samt 11 kap. 2 och 3 §§ lagen (1962:381) om allmän försäkring[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 kap.
	2 §[2]
Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller andra skattepliktiga förmåner som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Med inkomst av anställning likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetilllägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Som inkomst av anställning räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370). Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.	Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller andra skattepliktiga förmåner som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Med inkomst av anställning likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetilllägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Som inkomst av anställning *eller inkomst av annat förvärvsarbete* räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) *eller sådan ersättning som enligt 1 § första stycket 2–6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt utgör underlag för nämnda skatt. Som inkomst av annat förvärvsarbete räknas inte sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket la-*

[1] Lagen omtryckt 1982:120.
[2] Senaste lydelse 1990:657.

gen om särskild löneskatt utgör underlag för nämnda skatt. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsarbete. Ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. I fråga om ersättning som utgör inkomst av näringsverksamhet, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av näringsverksamhet.

Beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten skall, där förhållandena inte är kända för försäkringskassan, grundas på de upplysningar som kassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som kan framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst. Inkomst av arbete för egen räkning får ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning. Om inkomsten helt eller delvis utgörs av skattepliktiga förmåner skall de tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första–fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

11 kap.
2 §[3]

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller andra skattepliktiga förmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370). I fråga om ar-

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller andra skattepliktiga förmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) *eller sådan ersätt-*

[3] Senaste lydelse 1990:657.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
bete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även	*ning som enligt 1 § första stycket 2–6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt utgör underlag för nämnda skatt.* I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

a) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,

b) föräldrapenningförmåner,

c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,

d) dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa,

e) kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd,

f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning,

g) korttidsstudiestöd, vuxenstudiebidrag och utbildningsarvode enligt studiestödslagen (1973:349),

h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring,

i) dagpenning till värnpliktiga och vapenfria tjänstepliktiga under repetitionsutbildning, frivilliga som genomgår utbildning under krigsförbandsövning eller särskild övning inom värnpliktsutbildningen, läkare under försvarsmedicinsk tjänstgöring samt civilförsvarspliktiga,

j) utbildningsbidrag för doktorander,

k) timersättning vid grundutbildning för vuxna (grundvux), vid vuxenutbildning för psykiskt utvecklingsstörda (särvux) och vid grundläggande svenskundervisning för invandrare,

l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag,

m) från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar,

n) statsbidrag till arbetslösa som tillskott till deras försörjning när de startar egen rörelse,

o) värdet av vad den försäkrade tillgodoförs som följd av att en arbetsgivare lämnar sådant bidrag som likställs med lön enligt 2 kap. 3 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter,

p) ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård,

q) tillfälliga förvärvsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt.

I fråga om ersättning i pengar eller *naturaförmåner som sägs i första stycket för arbete som någon utfört*	I fråga om ersättning i pengar eller *andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket.	gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tas till lön eller annan ersättning, som den försäkrade har fått från en arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket och överenskommelse inte träffats enligt 3 kap. 2 a § eller då han tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svenska medborgare, om svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, en svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Hänsyn skall ej heller tas till lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller från arbetsgivare, som tillhör sådan beskickning eller sådant konsulat och som inte är svensk medborgare. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svensk medborgare eller till den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, om en utländsk beskickning här i riket enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Den som åtagit sig förbindelse enligt tredje eller fjärde stycket skall anses såsom arbetsgivare.

3 §[4]

Med *inkomst av annat förvärvsarbete* avses

a) inkomst av aktiv näringsverksamhet här i riket;

b) tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet;

c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner;

d) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts samt

e) ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalats av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person;

allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.

Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor. Intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) räknas inte som inkomst av annat förvärvsarbete.	Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor. Intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) *eller sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller*

[4] Senaste lydelse 1990:657.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt utgör underlag för nämnda skatt räknas inte som inkomst av annat förvärvsarbete.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

9 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § och 2 kap. 4 § lagen (1981:691) om socialavgifter[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap. 2 §
Avgifterna skall betalas av arbetsgivare samt av den som är försäkrad enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring och har inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 eller 2 a § eller 11 kap. 3 § nämnda lag.	
Vid tillämpning av denna lag skall den som har utgett *sådant bidrag som avses* i 11 kap. 2 § första stycket m) lagen om allmän försäkring anses som arbetsgivare. Vid tillämpning av denna lag gäller vidare vad som i 22 c § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare sägs om iakttagande av förhandsbesked.	Vid tillämpning av denna lag skall, *även om ett anställningsförhållande inte föreligger,* den som har utgett *sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller* 11 kap. 2 § första stycket m), *andra stycket och femte stycket* lagen om allmän försäkring *är att hänföra till inkomst av anställning* anses som arbetsgivare. Vid tillämpning av denna lag gäller vidare vad som i 22 c § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare sägs om iakttagande av förhandsbesked.

Bestämmelser om betalning av avgifter vid vissa uppdrag finns i lagen (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i uppbördslagen (1953:272) m.m.

Bestämmelser om betalning av arbetsgivaravgifter finns också i 23 § lagen (1989:425) om särskilda inskolningsplatser hos offentliga arbetsgivare.

2 kap.
4 §[2]

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från

1. ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kronor,
2. ersättning till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år,
3. ersättning till arbetstagare vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse, till den del ersättningen motsvarar sjukpenning eller föräldrapenning som arbetsgivare får uppbära enligt 3 kap. 16 § eller 4 kap. 18 § lagen (1962:381) om allmän försäkring,
4. uppdragsersättning för vilken bevillningsavgift har erlagts enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,
5. ersättning som en arbetsgivare utgett till barn för arbete som utförts i hans förvärvsverksamhet i de fall avdrag för ersättningen inte får göras vid inkomsttaxeringen,
6. ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagare haft att täcka med ersättningen,

[1] Lagen omtryckt 1989:633.
[2] Senaste lydelse 1990:658.

7. ersättning för tjänstgöring i verkskydd enligt 47 § tredje stycket civilförsvarslagen (1960:74), i den mån ersättningen utgör eller motsvarar dagpenning,

8. ersättning för arbete som har utförts utomlands, till den del denna inte räknas som lön enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen om allmän försäkring,

9. ersättning för skiljemannauppdrag i fall där parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet,

10. ersättning som på grund av bestämmelserna i 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige inte utgör skattepliktig intäkt,

11. ersättning som avses i 3 kap. 2 a § lagen om allmän försäkring,

12. intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370).	12. intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370),
	13. sådan ersättning som enligt 1 § första stycket 2–6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt utgör underlag för nämnda skatt.

Bestämmelsen i första stycket 6 är tillämplig endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under utgiftsåret. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får fastställa schablon för beräkning av arbetstagares kostnader i viss verksamhet.

I fråga om inkomst från fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag skall föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om avgifter som avser tid före ikraftträdandet.

10 Förslag till Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs att 22 § 2 och 3 mom., 23 § B och F samt 28, 39 och 43 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
22 §	
2 m o m.[2] Har fast egendom efter den tidpunkt, som näst föregående årets taxeringsvärde avsett, nedgått i värde genom eldsvåda, vattenflöde eller annan dylik tilldragelse eller genom borttagande av byggnad eller annan anläggning å egendomen eller av tillbehör därtill eller genom skogsavverkning eller genom nedläggning eller väsentlig förändring av *rörelse*, i vilken egendomen varit använd, eller av annan liknande anledning, skall skattemyndigheten i det län där egendomen är belägen på ansökan av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor, efter verkställd utredning, åsätta egendomen särskilt värde till ledning för beräkning av på egendomen belöpande arvsskatt.	2 m o m. Har fast egendom efter den tidpunkt, som näst föregående årets taxeringsvärde avsett, nedgått i värde genom eldsvåda, vattenflöde eller annan dylik tilldragelse eller genom borttagande av byggnad eller annan anläggning å egendomen eller av tillbehör därtill eller genom skogsavverkning eller genom nedläggning eller väsentlig förändring av *verksamhet* i vilken egendomen varit använd, eller av annan liknande anledning, skall skattemyndigheten i det län där egendomen är belägen på ansökan av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor, efter verkställd utredning, åsätta egendomen särskilt värde till ledning för beräkning av på egendomen belöpande arvsskatt.
Där efter tidpunkt som nyss nämnts fortsatt bebyggelse skett å fast egendom eller dess värde eljest förhöjts till följd av ny-, till- eller ombyggnad eller väsentlig förändring av *rörelse*, vari egendomen varit använd, eller annan liknande anledning, äger beskattningsmyndigheten hos skattemyndigheten påkalla att egendomen för ändamål, som i föregående stycke sägs, åsättes särskilt värde.	Där efter tidpunkt som nyss nämnts fortsatt bebyggelse skett å fast egendom eller dess värde eljest förhöjts till följd av ny-, till- eller ombyggnad eller väsentlig förändring av *verksamhet*, vari egendomen varit använd, eller annan liknande anledning, äger beskattningsmyndigheten hos skattemyndigheten påkalla att egendomen för ändamål, som i föregående stycke sägs, åsättes särskilt värde.

Fast egendom som inte har särskilt taxeringsvärde skall också värderas av skattemyndigheten till ledning för arvsskattens bestämmande. Det åligger skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor att ansöka om detta. Värdering behövs dock inte om det är uppenbart att egendomens värde inte överstiger 50 000 kronor. Skattemyndigheten skall vidare göra värdering om beskattningsmyndigheten begär det.

Vid värdering enligt detta moment skall hänsyn tas till egendomens beskaffenhet vid den tidpunkt som avses i 21 §. Värdet skall uppskattas enligt de grunder som gäller för bestämmande av taxeringsvärde året före det år

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.
[2] Senaste lydelse 1990:337.

då denna tidpunkt inföll. Föreskrifterna i 22 § 1 mom. andra och tredje meningarna skall därvid tillämpas. Skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor skall lämna skattemyndigheten de upplysningar som behövs för prövning av ansökningen. Skattemyndigheten får i ärendet inhämta yttrande från ordföranden i fastighetstaxeringsnämnd för det distrikt, inom vilket egendomen är belägen. Skattemyndigheten får även besluta om besiktning av egendomen. Har ärendet tagits upp på ansökan av annan än beskattningsmyndigheten, får dock sådant beslut fattas endast om sökanden åtar sig att betala kostnaderna för besiktningen. Har värderingen begärts av beskattningsmyndigheten skall kostnaderna betalas av allmänna medel.

Skattemyndighetens beslut enligt detta moment får inte överklagas.

3 m o m.[3] Ingår fast egendom enligt kommunalskattelagen (1928: 370) i en förvärvskälla inom *inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse*, tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller *även* egendom som enligt sjunde och åttonde styckena *i nämnda anvisningspunkt* skall anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

3 m o m. Ingår fast egendom enligt kommunalskattelagen (1928: 370) i en förvärvskälla inom *inkomstslaget näringsverksamhet* tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller *endast förvärvskälla eller del av förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet som enligt bestämmelserna i 18 § kommunalskattelagen jämte anvisningarna till 18 § nämnda lag i dess lydelse intill den 1 juli 1990 skulle hänförts till förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse eller sådan* egendom som enligt *punkt 2* sjunde och åttonde styckena *av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om stalig förmögenhetsskatt* skall anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt skall vad där stadgas om förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse i stället äga tillämpning på förvärvskälla eller del av förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. Härutöver skall vid tillämpning av punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt iakttas vad som stadgas i tredje –sjätte styckena nedan.

Hänvisningen i tredje stycket till

[3] Senaste lydelse 1981:634.

punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen skall i stället gälla punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § nämnda lag.

I stället för vad som i sjätte stycket stadgas om bostadsbyggnader på jordbruksfastighet och tomtmark för byggnaderna skall gälla att småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet inte skall behandlas som en tillgång i en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet om småhuset med tillhörande tomtmark är att anse som en privatbostadsfastighet enligt 5 § kommunalskattelagen.

Bestämmelsen i åttonde stycket a tillämpas med bortseende från vad där sägs om att egendomen skall ha beskattningsnaturen annan fastighet.

Hänvisningen i nionde stycket till 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen skall i stället gälla punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § nämnda lag.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första *stycket* skall som taxeringsvärde anses det värde som enligt 1 eller 2 mom. skall ligga till grund för beräkningen av arvsskatt.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första – *sjätte styckena* skall som taxeringsvärde anses det värde som enligt 1 eller 2 mom. skall ligga till grund för beräkningen av arvsskatt.

23 §

B.[4] Aktier som noteras på inländsk eller utländsk börs, andelar i *aktiefonder* samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i *35 § 3 mom. första stycket kommunalskattelagen (1928:370)* tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

B. Aktier som noteras på inländsk eller utländsk börs, andelar i *värdepappersfonder* samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i *27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

Aktier som, utan att vara börsnoterade, är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller föremål för sådan notering som avses i andra stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de icke noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktier som har den lägsta kursen.

[4] Senaste lydelse 1986:1198.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena bedöms att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i förvärvskälla inom *inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse*, beräknas tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § andra stycket angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i förvärvskälla inom *inkomstslaget näringsverksamhet* beräknas – *under förutsättning att förhållandena är sådana som avses i 22 § 3 mom. första stycket sista meningen* – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § andra stycket angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena.

Värdepapper som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje och femte styckena tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

F.[5] Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning, som föranletts av boets avveckling.

Vid värderingen av förvärvskälla som enligt kommunalskattelagen (1928:370) ingår i *inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse* tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Vid värderingen av förvärvskälla *eller del av förvärvskälla* som enligt kommunalskattelagen (1928:370) ingår i *inkomstslaget näringsverksamhet* tillämpas – *under förutsättning att förhållandena är sådana som avses i 22 § 3 mom. första stycket sista meningen* – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvis-

[5] Senaste lydelse 1986:1198.

ningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. *Härvid skall iakttas vad som stadgas i 22 § 3 mom. andra – sjätte styckena.*

28 §[6]

Till k l a s s I hänföras efterlevande make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make eller sambo till avlidet barn. Detta gäller även om barnet eller avkomlingen till följd av adoption förlorat sin arvsrätt efter arvlåtaren.

Som skattefritt avdrages från lott som tillkommer den avlidnes efterlevande make eller sambo *200 000* kronor, från vad som tillkommer annan i klass I *50 000* kronor och från lott, som beskattas enligt klass II eller klass III, *15 000* kronor. Har barn eller avkomling till avlidet barn vid skattskyldighetens inträde ej fyllt 18 år, avdrages ytterligare *5 000* kronor för varje helt år eller del därav, som då återstod till dess sagda ålder uppnås.

Som skattefritt avdrages från lott som tillkommer den avlidnes efterlevande make eller sambo *280 000* kronor, från vad som tillkommer annan i klass I *70 000* kronor och från lott, som beskattas enligt klass II eller klass III, *21 000* kronor. Har barn eller avkomling till avlidet barn vid skattskyldighetens inträde ej fyllt 18 år, avdrages ytterligare *10 000* kronor för varje helt år eller del därav, som då återstod till dess sagda ålder uppnås.

Styvbarns- och fosterbarnsförhållande räknas lika med skyldskap. Med fosterbarn avses barn, som före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem och därvid erhållit vård och fostran som eget barn.

Högre avdrag än enligt andra stycket får ej åtnjutas i fråga om vad som erhålles från samme arvlåtare eller testator, även om det erhålles vid skilda tillfällen.

Till k l a s s II hänföres annan arvinge eller testamentstagare än sådan som avses i klass I eller III.

Till k l a s s III hänföras

landstingskommun, kommun eller annan menighet ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer;

stiftelse med huvudsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;

stiftelse med huvudsakligt ändamål att främja landets näringsliv;

registrerad understödsförening;

sådan sammanslutning, som, utan att hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen fullföljer ovan angivet ändamål;

folketshusförening, bygdegårdsförening eller annan liknande sammanslutning, som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal,

där fråga är om svensk juridisk person och skattebefrielse ej åtnjutes jämlikt 3 §.

För skattelott, som i 11 § 2 mom. sägs, beräknas skatten efter den klass, gällande för arvinge eller universell testamentstagare i dödsboet eller för

[6] Senaste lydelse 1987:1206.

mottagaren av det legat varom fråga är, som medför lägst skatt. Från skattelott medgives icke avdrag enligt andra stycket.

Vad som återstår, sedan avdrag enligt andra stycket gjorts, utgör skattepliktig lott. Denna skall jämnas till närmast lägre hundratal kronor. Om öretal uppkommer vid beräkning av skatt, skall skatten jämkas nedåt till närmast hela krontal.

Skatten beräknas enligt följande skalor.

Nuvarande lydelse
Klass I

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.	
– *100 000*	10 %	inom skiktet;
100 000 – *200 000*	*10 000* + 20 %	" " ;
200 000 – *400 000*	*30 000* + 30 %	" " ;
400 000 – *800 000*	*90 000* + 40 %	" " ;
800 000 – *8 000 000*	*250 000* + 50 %	" " ;
8 000 000 –	*3 850 000* + 60 %	" " .

Klass II

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.	
– *25 000*	15 %	inom skiktet;
25 000 – *50 000*	*3 750* + 25 %	" " ;
50 000 – *100 000*	*10 000* + 35 %	" " ;
100 000 – *200 000*	*27 500* + 45 %	" " ;
200 000 – *2 000 000*	*72 500* + 55 %	" " ;
2 000 000 –	*1 062 500* + 65 %	" " .

Klass III

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.	
– *30 000*	10 %	inom skiktet;
30 000 – *60 000*	*3 000* + 20 %	" " ;
60 000 –	*9 000* + 30 %	" " .

Föreslagen lydelse
Klass I

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.	
– *140 000*	10 %	inom skiktet;
140 000 – *280 000*	*14 000* + 20 %	" " ;
280 000 – *560 000*	*42 000* + 30 %	" " ;
560 000 – *1 120 000*	*126 000* + 40 %	" " ;
1 120 000 – *11 200 000*	*350 000* + 50 %	" " ;
11 200 000 –	*5 390 000* + 60 %	" " .

Föreslagen lydelse
Klass II

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.	
– *35 000*	15 %	inom skiktet;
35 000 – *70 000*	*5 250* + 25 %	" " ;
70 000 – *140 000*	*14 000* + 35 %	" " ;
140 000 – *280 000*	*38 500* + 45 %	" " ;
280 000 – *2 800 000*	*101 500* + 55 %	" " ;
2 800 000 –	*1 487 500* + 65 %	" " .

Klass III

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.	
– *42 000*	10 %	inom skiktet;
42 000 – *84 000*	*4 200* + 20 %	" " ;
84 000 –	*12 600* . 30 %	" " .

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

39 §[7]

Skattefrihet åtnjutes:

a) för gåva av möbler, husgeråd och andra lösören, som äro avsedda för gåvotagarens eller hans familjs personliga bruk och vars värde för samme mottagare under ett och samma kalenderår icke överstiger 10 000 kronor;

b) för periodiskt understöd i den mån understödet skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomst;

c) för vad make eller sambo vid bodelning, som förrättas av annan anledning än makes eller sambos död, erhållit utöver honom enligt lag tillkommande andel, i den mån värdet av vad maken eller sambon bekommit icke överstiger värdet av hans i bodelningen ingående egendom eller, om äldre giftermålsbalken är tillämplig, värdet av samfälld egendom, som av maken i boet vid äktenskapets ingående eller därefter införts;

d) för annan än under a), b) och c) omförmäld fullbordad gåva, i den mån värdet av gåvan eller, om gåvotagaren under samma kalenderår av samme givare erhåller flera sådana gåvor som här avses, det sammanlagda värdet av dessa gåvor icke överstiger *2 000* kronor.

d) för annan än under a), b) och c) omförmäld fullbordad gåva, i den mån värdet av gåvan eller, om gåvotagaren under samma kalenderår av samme givare erhåller flera sådana gåvor som här avses, det sammanlagda värdet av dessa gåvor icke överstiger *10 000* kronor.

43 §[8]

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6 – 9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § med undantag av 3 mom., 23 § med undantag av F tredje stycket, 24 – 27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvis-

[7] Senaste lydelse 1987:1206.
[8] Senaste lydelse 1988:1516.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.	
Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan *all givarens rätt till* förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928:370) *i jordbruk med binäringar, skogsbruk eller rörelse*, som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket, även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Vad nu har sagts *om förvärvskälla gäller även egendom som enligt de bestämmelser som anges i 22 § 3 mom. skall anses som en särskild* förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Har gåvotagaren inom fem år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.	Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan förvärvskälla *eller del av förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet* enligt kommunalskattelagen (1928:370) som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – *under förutsättning att förhållandena är sådana som avses i 22 § 3 mom. första stycket sista meningen* – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Vad nu har sagts *gäller endast om gåvan avser all givarens rätt till förvärvskälla eller del av förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet som enligt 18 § kommunalskattelagen jämte anvisningar till 18 § nämnda lag i dess lydelse intill den 1 juli 1990 skulle utgjort en egen förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet eller rörelse eller sådan egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt (1947:577) skall anses som en särskild* förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Har gåvotagaren inom fem år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter utgången av år 1990.

11 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att rubriken till lagen samt 1–3 och 7 §§, punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 1 §, anvisningarna till 2 § och anvisningarna till 3 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skall ha följande lydelse.

Lag om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst

Nuvarande lydelse

1 §[1]

Har fysisk person eller dödsbo under visst beskattningsår *åtnjutit* inkomst, som hänför sig till minst två beskattningsår, (ackumulerad inkomst), skall under de förutsättningar, som anges i denna lag, statlig inkomstskatt på denna inkomst beräknas enligt följande. Inkomsten antas ha åtnjutits med lika belopp under de år, dock högst tio, till vilka den hänför sig. Skatten på ettvart av dessa belopp utgörs av den skatt som skulle ha utgått för beloppet om det lagts till den genomsnittliga beskattningsbara *inkomsten och det genomsnittliga underlaget för tilläggsbelopp för de tre senaste taxeringsåren eller, om inkomsten hänför sig bara till två år, de två senaste taxeringsåren och därvid det tillagda beloppet utgjort den högst beskattade delen.* Vid genomsnittsberäkningen bortses från den ackumulerade inkomsten. Skatten beräknas enligt *de skatteskalor* som gäller för det taxeringsår då den ackumulerade inkomsten tas upp till beskattning.

Föreslagen lydelse

Har fysisk person eller dödsbo under visst beskattningsår *haft* inkomst *av tjänst eller sådan inkomst av näringsverksamhet* som *avses i 3 §, och* hänför sig *inkomsten* till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst), skall under de förutsättningar som anges i denna lag, statlig inkomstskatt på denna inkomst beräknas enligt följande.

Inkomsten antas ha åtnjutits med lika belopp under de år, dock högst tio, till vilka den hänför sig. Skatten på ettvart av dessa belopp utgörs av den skatt som skulle ha utgått för beloppet om det lagts till den genomsnittliga beskattningsbara *förvärvsinkomsten för taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren som är i fråga, efter justering med ett belopp motsvarande skiktgränsens förändring mellan*

1. taxeringsåret och närmast föregående taxeringsår om den ackumulerade inkomsten hänför sig till tre eller fyra beskattningsår,

2. taxeringsåret och andra taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till fem eller sex beskattningsår,

3. taxeringsåret och tredje taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till sju eller åtta beskattningsår eller

4. taxeringsåret och fjärde taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till nio eller tio beskattningsår.

[1]Senaste lydelse 1984:1062.

Hänför sig inte hela den ackumulerade inkomsten till tid före taxeringsåret, skall – på sätt följer av punkt 2 av anvisningarna – hänsyn tas härtill vid bedömningen i vad mån justering för skiktgränsens förändring skall göras.

Vid genomsnittsberäkningen bortses från den ackumulerade inkomsten. Skatten beräknas enligt *den skatteskala* som gäller för det taxeringsår då den ackumulerade inkomsten tas upp till beskattning.

Kan tillförlitlig utredning inte förebringas om det antal år, vartill ackumulerad inkomst hänför sig, skall skatteberäkningen ske, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Föreligger förutsättningar för såväl skatteberäkning enligt denna lag som nedsättning av skatt enligt lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall tillämpas den av lagarna som leder till lägst skatt.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §[2]

Till grund för skatteberäkning enligt 1 § skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande (nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten) eller, om den skattskyldiges sammanlagda till statlig inkomstskatt beskattningsbara *inkomst respektive underlag för tilläggsbelopp* är lägre, denna inkomst *respektive detta underlag*.

Skatteberäkning enligt 1 § *får ske endast under förutsättning* att den inkomst, som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgår till minst *15 000* kronor *och dessutom utgör minst en femtedel av den skattskyldiges till* statlig inkomstskatt *taxerade inkomst*.

(Se vidare anvisningarna.)

Till grund för skatteberäkning enligt 1 § skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande (nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten) eller, om den skattskyldiges sammanlagda till statlig inkomstskatt beskattningsbara *förvärvsinkomst* är lägre, denna inkomst.

Som förutsättning för skatteberäkning enligt 1 § *gäller* att den inkomst som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgår till minst *50 000* kronor *samt att den beskattningsbara förvärvsinkomsten, inklusive den ackumulerade inkomsten, överstiger skiktgränsen enligt 10 § andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt med minst samma belopp*.

(Se vidare anvisningarna.)

[2]Senaste lydelse 1983:445.

3 §

1 mom.[3] *Vad i denna lag sägs gäller, med den begränsning som följer av vad nedan i 2 – 5 mom. stadgas, beträffande all ackumulerad inkomst.*

2 mom.[4] *I fråga om inkomst av jordbruksfastighet skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:*

1) intäkt genom ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

2) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för jordägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;

3) intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, eller intäkt, som har uppkommit genom att egendom har tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest har avyttrats under sådana förhållanden att sådan tvångsförsäljning måste anses föreligga, allt under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för insättning på skogskonto eller för avsättning till eldsvådefond;

4) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och in-

[3]Senaste lydelse 1981:297.
[4]Senaste lydelse 1981:297.

trång å fastigheten, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

5) intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel;

6) intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten; samt

7) intäkt, som har uppkommit genom att eldsvådefond har återförts till beskattning på grund av att jordbruksdriften har upphört eller – såvitt avser eldsvådefond för lagertillgångar – på grund av att djurskötseln har upphört, dock att särskilt tilllägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

3 mom.[5] *I fråga om inkomst av annan fastighet skall lagens bestämmelser endast gälla följande intäkter, nämligen:*

1) intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;

2) intäkt – i samband med avyttring av fastighet – genom avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad; samt

3) intäkt, som har uppkommit genom att eldsvådefond har återförts till beskattning på grund av att hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan har avvecklats, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

4 mom.[6] I fråga om inkomst av

I fråga om inkomst av *närings-*

[5]Senaste lydelse 1981:297.
[6]Senaste lydelse 1982:6.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
rörelse skall lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:	*verksamhet* skall lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:
1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, *under förutsättning att intäkten inte föranlett uppskov med beskattning enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto eller enligt lagen (1982:2) om uppfinnarkonto*;	1. intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;
2) intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur;	2. intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur;
	3. intäkt – i samband med att en näringsfastighet avyttras eller övergår till privatbostadsfastighet – avseende återförda avdrag för värdeminskning m.m. och utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370);
	4. intäkt – i samband med att en bostadsrätt eller en aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, i fall då den därtill hörande lägenheten inte är privatbostad, avyttras eller övergår till privatbostad – avseende återförda avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen;
	5. intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för fastighetsägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;
3) intäkt i form av *engångsersättning, som har erhållits på grund av avbrottsförsäkring eller som* skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall *i rörelsen till följd av* expropriation, *rekvisition* eller *annat liknande förfarande eller* intäkt i form av försäk-	6. intäkt i form av *försäkringsersättning,* skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall *eller ersättning för att egendom tagits i anspråk genom* expropriation eller *under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses föreligga;*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, *allt under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;*	*7.* intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse;
	8. intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång på fastighet, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;
	9. intäkt genom ersättning för skada på växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig anledning som är oberoende av den skattskyldiges åtgöranden samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning;
4) intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *rörelse*;	*10.* intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *näringsverksamhet*;
5) intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *rörelse*, av för stadigvarande bruk i *rörelsen* avsedda *maskiner eller andra* inventarier, *vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till byggnad, samt av andra varor och produkter i rörelsen än ovan vid 4) avses*; samt	*11.* intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *näringsverksamhet*, av *maskiner och andra* för stadigvarande bruk i *verksamheten* avsedda inventarier;
	12. intäkt vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel samt;
6) intäkt, som har uppkommit genom att *eldsvådefond, särskild investeringsfond för avyttrat fartyg eller särskild nyanskaffningsfond* har återförts till beskattning på grund av att *rörelsen* har överlåtits eller ned-	*13.* intäkt som har uppkommit genom att *ersättningsfond* har återförts till beskattning på grund av att *näringsverksamheten* har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
lagts, dock att särskilt tillägg *eller ränta* på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.	anses utgöra sådan inkomst.
Vad i denna lag *stadgas* om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *rörelse* skall *äga motsvarande tillämpning* beträffande *rörelsefilial* och *rörelsegren*.	Vad i denna lag *sägs* om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *näringsverksamhet* skall *gälla även* beträffande *en av flera verksamheter i en förvärvskälla*.
5 mom.[7] *I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gäller lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, vinst vid avyttring av fastighet samt vinst vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och förvärvats tidigare än två år före avyttringen.*	

7 §[8]

Ändras den beskattningsbara *inkomsten eller det underlag för tilläggsbelopp* varpå skatten har beräknats skall skattemyndigheten besluta om den ändring av skatteberäkningen som föranleds härav.	Ändras den beskattningsbara *förvärvsinkomsten* varpå skatten har beräknats skall skattemyndigheten besluta om den ändring av skatteberäkningen som föranleds härav.

Anvisningar
till 1 §

1.[9] Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som *uppbäres* såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen(1928:370), skall *icke* anses såsom ackumulerad inkomst.	Engångsbelopp, som *erhållits* såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) *eller intäkt som beskattas med tillämpning av punkt 14 av anvisningarna till 32 §*

[7]Senaste lydelse 1981:297.
[8]Senaste lydelse 1990:343.
[9]Senaste lydelse 1983:314.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	nämnda lag, skall *inte* anses såsom ackumulerad inkomst.
Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 5 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.	
Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.	
Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5) – 7) samt i 3 § 4 mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 3 mom. vid 2) och 3), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft fastigheten. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller innehaft fastigheten eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller om det eljest framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.	
Har *jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar,* övertagits av den andra maken, *skall denne*, om *han* så yrkar, anses *hava* bedrivit *jordbruket eller rörelsen jämväl* under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då *voro taxerade* med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig in-	Har *näringsverksamhet eller andel i handels- eller kommanditbolag i samband med makes död* övertagits av den andra maken *som ensam dödsbodelägare skall efterlevande make*, om *denne* så yrkar, anses *ha* bedrivit *näringsverksamheten eller innehaft andelen även* under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
komstskatt eller, *därest* andra maken haft inkomst, skulle *hava* taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. *Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av den andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare. Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos make, skall icke till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.*	makarna då *taxerades* med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen *(1947:576)* om statlig inkomstskatt eller, *om* andra maken haft inkomst, skulle *ha* taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse.
Vad i *nästföregående* stycke *stadgas* om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.	Vad i *föregående* stycke *sägs* om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall den avlidne och dödsboet anses som en och samma skattskyldig.

2.[10] Till ledning för skatteberäkningen ges följande exempel:	2. Till ledning för skatteberäkningen ges följande exempel:
En *ensamstående* skattskyldig uppbär under år *1985* en ackumulerad inkomst på *84 000* kronor. Utredning *förebringas om* att inkomsten hänför sig till *sju* år, vilket innebär att årsbeloppen blir *12 000* kronor.	*A.* En skattskyldig uppbär under år *1998* en ackumulerad inkomst på *500 000* kronor. *Hans* utredning *visar* att inkomsten hänför sig till *fem* år, vilket innebär att årsbeloppen blir *100 000* kronor.
Vid *1984, 1985 och 1986* års taxeringar antas den beskattningsbara *inkomsten* ha bestämts till *90 000 kronor, 120 000 kronor respektive 150 000 kronor. Underlaget för tilläggsbelopp har för motsvarande år bestämts till 145 000 kronor, 165 000 kronor respektive 200 000 kronor.* I den beskattningsbara *inkomsten och underlaget för tilläggsbelopp* vid *1986* års taxering ingår ovan angivna *84 000* kronor; beloppet skall undantas vid genomsnittsberäkningen.	Vid *1995 – 1999* års taxeringar antas den beskattningsbara *förvärvsinkomsten* ha bestämts till *150 000 kronor, 160 000 kronor, 170 000 kronor, 180 000 kronor respektive 690 000 kronor.* I den beskattningsbara *förvärvsinkomsten* vid *1999* års taxering ingår ovan angivna *500 000* kronor; beloppet skall undantas vid genomsnittsberäkningen.
Den genomsnittliga beskattningsbara inkomsten *respektive det genomsnittliga underlaget för tilläggsbelopp* blir då *92 000* kronor *respek-*	Den genomsnittliga beskattningsbara *förvärvsinkomsten* blir då *170 000* kronor. *Eftersom den ackumulerade inkomsten hänför sig till*

[10]Senaste lydelse 1986:511.

Nuvarande lydelse

tive 142 000 kronor. Grundbelopp skall således beräknas i skiktet 92 000 – 104 000 kronor och tilläggsbelopp i skiktet 142 000 – 154 000 kronor. Med tillämpning av skatteskalorna för taxeringsåret 1986 blir grundbeloppet 2 400 kronor och tilläggsbeloppet 890 kronor. Dessa belopp skall sedan multipliceras med sju. Grundbeloppet på den ackumulerade inkomsten blir då 16 800 kronor och tilläggsbeloppet blir 6 230 kronor.

Vid 1986 års taxering utgör i övrigt den beskattningsbara inkomsten 66 000 kronor och underlaget för tilläggsbelopp 116 000 kronor.

Föreslagen lydelse

fem beskattningsår, varav inget avser tid efter beskattningsåret, skall den genomsnittligt beskattningsbara förvärvsinkomsten justeras med ett belopp motsvarande skiktgränsens förändring mellan taxeringsåret och andra taxeringsåret före taxeringsåret. Skiktgränsen antas vid 1999 års taxering vara 239 000 kronor och vid 1997 års taxering 217 000 kronor. Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten skall därför justeras med 22 000 kronor.

Till den justerade genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten om 192 000 kronor skall läggas årsbeloppet 100 000 kronor. Skatten kan härefter beräknas på ett underlag om 292 000 kronor. Med tillämpning av skatteskalan för taxeringsåret 1999 blir den statliga inkomstskatten 20 procent av skillnaden mellan 292 000 kronor och skiktgränsen 239 000 kronor, dvs. 10 600 kronor. Detta belopp skall sedan multipliceras med fem varefter skatten på den ackumulerade inkomsten blir 53 000 kronor.

Om exemplet ändras så att den ackumulerade inkomsten i sin helhet hänför sig till beskattningsåret och tid efter beskattningsåret skall ingen justering för skiktgränsförändring göras. Underlaget för skatteberäkningen blir i stället för 292 000 kronor 270 000 kronor och skatten (5 x 6 200 =) 31 000 kronor.

B. En annan skattskyldig uppbär under år 1998 en ackumulerad inkomst om 350 000 kr. Hans utredning visar att inkomsten hänför sig till åren 1994–2000, dvs. fem år före och två år efter taxeringsårets ingång.

Skatten på den ackumulerade inkomsten skall – oavsett vilka förflutna eller kommande år inkomsten hänför sig till – beräknas med utgångspunkt från de beskattningsbara förvärvsinkomsterna för taxeringsåret och de närmast föregående taxeringsåren. Vid justering för skiktgränsens förändring skall dock hänsyn tas till att hela inkomsten inte hänför sig till tid före taxeringsåret.

Eftersom inkomsten inte hänför sig till fler än tio år skall den ackumulerade inkomsten anses belöpa på så många förflutna år som överstiger antalet kommande år. Inkomsten skall därför endast anses hänförlig till (5-2=) tre gångna år. Justering skall således ske med ett belopp motsvarande skiktgränsens förändring mellan taxeringsåret och året före taxeringsåret.

Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten, beräknad på grundval av de beskattningsbara förvärvsinkomsterna vid 1993–1999 års taxeringar, antas uppgå till 200 000 kronor. Skiktgränsen antas vid 1999 års taxering vara 239 000 kronor och vid 1998 års taxering 228 000 kronor.

Till den justerade genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten om 211 000 kr skall läggas årsbeloppet 50 000 kronor. Skatten kan härefter beräknas till 20 procent av skillnaden mellan 261 000 kronor och skiktgränsen 239 000 kronor, dvs. 4 400 kronor. Detta belopp skall sedan multipliceras med sju varefter skatten på den ackumulerade inkomsten blir 30 800 kronor.

C. En tredje skattskyldig uppbär år 1998 en ackumulerad inkomst om 800 000 kronor. Hans utredning visar att inkomsten hänför sig till år 1981–2005, dvs. arton år före och sju år efter taxeringsårets ingång.

Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten, beräknad på grundval av de beskattningsbara förvärvsinkomsterna vid 1990–1999 års taxeringar, antas uppgå till 170 000 kronor. Vid justering för skiktgränsens förändring skall dock hänsyn tas till att hela inkomsten inte hänför sig till tid före taxeringsåret. Eftersom inkomsten hänför sig till fler än tio år skall proportionering ske över en tioårsperiod varefter inkomsten anses belöpa på så många förflutna år som överstiger antal kommande år. Skillnaden avrundas till närmaste antal år. Skiktgränsen

skall därför justeras som om det vore fråga om fyra gångna år

$$\left[\left(\frac{18}{25} \times 10\right) - \left(\frac{7}{25} \times 10\right)\right]$$

Skiktgränsen antas vid 1999 års taxering vara 239 000 kronor och vid 1997 års taxering 217 000 kronor.

Till den justerade genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten om 192 000 kronor skall läggas årsbeloppet 80 000 kronor. Skatten kan härefter beräknas till 20 procent av skillnaden mellan 272 000 kronor och skiktgränsen 239 000 kronor, dvs. 6 600 kronor. Detta belopp skall sedan multipliceras med tio varefter skatten på den ackumulerade inkomsten blir 66 000 kronor.

Den genomsnittliga beskattningsbara inkomsten och det genomsnittliga underlaget för tilläggsbelopp, liksom den del av den ackumulerade inkomsten som hänförs till varje år, skall avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Beskattningsbar *inkomst och underlag för tilläggsbelopp* skall tas upp till 0 kronor för sådant taxeringsår, då taxering *ej* åsatts på grund av att den skattskyldige ändrat räkenskapsår eller inte varit bosatt här i riket.

Beskattningsbar *förvärvsinkomst* skall tas upp till 0 kronor för sådant taxeringsår, då taxering *inte* åsatts på grund av att den skattskyldige ändrat räkenskapsår eller inte varit bosatt här i riket.

Har skattskyldig under ett taxeringsår på grund av omläggning av räkenskapsår åsatts taxeringar för två beskattningsår, skall vid fördelning av den ackumulerade inkomsten så anses som om de båda taxeringarna hänföra sig till skilda taxeringsår.

Om skatteberäkning enligt 1 § påkallas för ackumulerad inkomst i viss förvärvskälla, skall skatteberäkningen omfatta all ackumulerad inkomst, som uppkommit i förvärvskällan. Däremot *äger* skattskyldig från skatteberäkningen *undantaga* ackumulerad inkomst i annan förvärvskälla.

Om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår kommer i åtnjutande av flera intäkter, vilka var för sig är att anse såsom ackumulerade inkomster och vilka hänför sig

Om skatteberäkning enligt 1 § påkallas för ackumulerad inkomst i viss förvärvskälla, skall skatteberäkningen omfatta all ackumulerad inkomst som uppkommit i förvärvskällan. Däremot *får* skattskyldig från skatteberäkningen *undanta* ackumulerad inkomst i annan förvärvskälla.

Om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår kommer i åtnjutande av flera intäkter, vilka var för sig är att anse såsom ackumulerade inkomster och vilka hänför sig

Nuvarande lydelse

till olika antal år, skall intäkterna fördelas oberoende av varandra på de år, till vilka de hänför sig, *dock minst tre år. Skatteberäkningen skall ske på grundval av ett gemensamt årsbelopp.*

Föreslagen lydelse

till olika antal år, skall intäkterna fördelas oberoende av varandra på de år, till vilka de hänför sig. *Skatteberäkningen skall ske i sådan ordning att skatten först beräknas för den intäkt som hänför sig till tio eller fler år och sist för den intäkt som hänför sig till minst antal år. Vid beräkning av skatten för varje intäkt skall till den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten läggas ett belopp motsvarande årsbeloppet av de tidigare fördelade ackumulerade intäkterna. Vad nu sagts gäller även beträffande intäkt som hänför sig till tid efter taxeringsårets ingång.*

till 2 §[11]

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt punkt *7* av anvisningarna till *22* § kommunalskattelagen, i den mån sådant avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen.

I fråga om intäkt genom avyttring av tillgång, vilken kan vara föremål för värdeminskningsavdrag, skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde. *Motsvarande skall gälla vid avyttring av sådan patenträtt eller liknande rättighet, som är att anse såsom vara i rörelse.*

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av andra varor eller produkter i rörelse än i nästföregående stycke sista punkten sägs skall anses dold reserv i lagertillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan, å ena sidan, det lägsta av tillgångarnas anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde efter avdrag i förekommande fall för inkurans samt, å andra sidan, deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt. Vid av-

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt punkt 9 av anvisningarna till *23* § kommunalskattelagen (*1928:370*), i den mån sådant avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen.

I fråga om intäkt genom avyttring av tillgång vilken kan vara föremål för värdeminskningsavdrag, skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.

[11]Senaste lydelse 1981:297.

veckling av byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller annan rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter ävensom penningrörelse skall dock såsom dold reserv i regel anses skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde vid beskattningsårets ingång och deras bokförda värde vid samma tidpunkt.

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av *varor (inklusive djur) och produkter i jordbruksfastighet* skall anses *dold reserv i tillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till* skillnaden mellan tillgångarnas *verkliga värde* och *deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt.*

Har den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å lagret frångåtts vid inkomsttaxeringen, skall vid beräkning av dold reserv i stället för bokfört värde användas det i beskattningsavseende gällande värdet.

Som nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av *djur i jordbruk och renskötsel* skall anses skillnaden mellan tillgångarnas *allmänna saluvärde vid beskattningsårets ingång* och *de värden som gäller vid inkomsttaxeringen avseende det föregående beskattningsåret.*

till 3 §[12]

Vad i 3 § *2 mom. vid 2)* sägs *angående* intäkt av *jordbruksfastighet genom* upplåtelse av nyttjanderätt skall *icke* gälla beträffande upplåtelse av rätt att avverka skog.

Såsom ersättning vid överlåtelse av hyresrätt anses *jämväl* vad skattskyldig erhåller för att han flyttar från lokal, använd i *rörelsen.*

Med ersättning på grund av avbrottsförsäkring eller skadestånd e.d. enligt 3 § 4 mom. vid 3) avses i första hand sådan ersättning för inkomstbortfall som erhålls med anledning av exempelvis detaljplaneläggning eller gatureglering. Härmed likställs frivilligt överenskommen ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsåtgärder förelegat om frivillig uppgörelse inte träffats.

Vad i 3 § *första stycket 5* sägs *om* intäkt *vid* upplåtelse av nyttjanderätt skall *inte* gälla beträffande upplåtelse av rätt att avverka skog.

Som ersättning vid överlåtelse av hyresrätt anses *även* vad skattskyldig erhåller för att han flyttar från lokal, använd i *näringsverksamheten.*

Bestämmelserna i 3 § första stycket 1, 6, 7 och 9 får tillämpas endast under förutsättning att intäkten inte har

[12]Senaste lydelse 1987:150.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	föranlett uppskov med beskattningen genom insättning på upphovsmannakonto, avsättning till ersättningsfond eller uppskov med beskattningen genom insättning på skogskonto.
Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § *2 mom. vid 5) och 6), 3 § 3 mom. vid 2) och 3 § 4 mom. vid 5)* skall med avyttring likställas förlust av tillgång, om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till *eldsvådefond.*	Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § *första stycket 11 och 12* skall med avyttring likställas förlust av tillgång, om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till *ersättningsfond.*
Skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 3 § *2 mom. vid 6) samt 3 § 4 mom. vid 4) och 5)* får ske endast under förutsättning	Skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 3 § *första stycket 10 och 11* får ske endast under förutsättning
att vid beskattningsårets utgång kvarvarande, inte avyttrade inventarier *och varor* – frånsett tillgångar som vid upplåtelse av *rörelse* har utarrenderats – är av endast obetydlig omfattning,	att vid beskattningsårets utgång kvarvarande, inte avyttrade inventarier – frånsett tillgångar som vid upplåtelse av *näringsverksamhet* har utarrenderats – är av endast obetydlig omfattning,
att vid nämnda tidpunkt inte kvarstår avsättning, som har skett till *lagerregleringskonto, särskild nyanskaffningsfond, särskild investeringsfond för avyttrat fartyg eller eldsvådefond,*	samt att vid nämnda tidpunkt inte kvarstår avsättning, som har skett till *ersättningsfond.*
samt att, *såvitt avser rörelse, den skattskyldige inte under beskattningsåret har börjat ny rörelse, som med hänsyn till varusortiment eller liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.*	
Utöver vad i *nästföregående* stycke sägs skall som förutsättning för skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid upplåtelse av *rörelse* gälla, att upplåtelsen utgör ett led i *rörelsens* avveckling.	Utöver vad i *föregående* stycke sägs skall som förutsättning för skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid upplåtelse av *näringsverksamhet* gälla, att upplåtelsen utgör ett led i *verksamhetens* avveckling.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering om inte annat följer av punkterna 2–5.

2. Vid beräkning av genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst vid 1992–2000 års taxeringar skall som beskattningsbar förvärvsinkomst anses den beskattningsbara inkomsten vid 1983–1991 års taxeringar.

3. Bestämmelserna i 1 § andra stycket om justering för förändring av skiktgräns skall inte tillämpas vid 1992 års taxering. Vid 1993, 1994 och 1995 års

taxeringar skall 1 § andra stycket punkterna 2–4, 3 och 4 respektive 4 inte tillämpas.

4. Äldre föreskrifter i 3 § 2 mom. 7, 3 mom. 3 och 4 mom. 6 tillämpas fortfarande för intäkt som nämns i berörda lagrum och som kan uppkomma vid 1992 års taxering eller senare.

5. Bestämmelsen i femte stycket av anvisningarna till 3 § om kvarstående avsättning till ersättningsfond skall avse även kvarstående avsättning till särskild nyanskaffningsfond, särskild investeringsfond för avyttrat fartyg och eldsvådefond.

12 Förslag till Lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen[1]

dels att 1–3 §§ skall ha följande lydelse,

dels att anvisningarna till 1 och 3 §§ skall upphöra att gälla.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Skattskyldig, som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125), skall *i inventariet för* varje i lagret ingående post av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning *i rörelse, angiva anskaffningsvärdet eller dagspriset å balansdagen (återanskaffningsvärdet); dock att skattskyldig som så önskar i stället må angiva utförsäljningspriset, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på godtagbart sätt framräknas med utgångspunkt från det sålunda angivna priset.*	Skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) skall *inventera* varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. *Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det högsta värde som är tillåtet enligt 14 § första och andra styckena bokföringslagen. 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. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas i enlighet med punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.*
Tillämpar skattskyldig regelmässigt annan tillförlitlig värderingsmetod än i första stycket sägs, må den skattskyldige angiva värderna enligt nämnda metod, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet å inneliggande varulager kan på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de i inventariet angivna värdena.	
(*Se vidare anvisningarna.*)	
-	*Om inventeringen sker före balansdagen skall värdet på lagertillgångarna vid inventeringstillfället kunna korrigeras på ett tillfredsställande sätt med hänsyn till lagerutvecklingen fram till och med balansdagen.*
2 §	
Å inventarium, som i 1 § avses, skola, därest hinder härför icke möter, två i inventeringen deltagande personer teckna en på heder och sam-	*Den skattskyldige skall på förteckningen som avses i 1 § teckna en på heder och samvete avgiven försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid*

[1]Senaste lydelse av lagens rubrik 1979:144.
[2]Senaste lydelse 1979:144.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
vete avgiven försäkran att vid inventeringen icke någon lagertillgång uppsåtligen undantagits. Har den skattskyldige ensam företagit inventeringen, må försäkran som nu sagts undertecknas av honom ensam.	*inventeringen.*
3 §	
Har *skattskyldig icke vid upprättandet av inventarium* iakttagit föreskrifterna i denna *förordning,* skall *hans till ledning för taxering* lämnade *uppgifter angående* varulagrets värde *icke* äga vitsord.	Har *den skattskyldige inte* iakttagit föreskrifterna i denna *lag* skall *de* lämnade *uppgifterna om* varulagrets värde *inte* äga vitsord *vid taxeringen.*
Då fråga är om sådan skattskyldig, som med hänsyn till *de* speciella förutsättningar, *varunder verksamheten bedrives, icke* utan avsevärda svårigheter kan *vid inventeringen iakttaga* föreskrifterna i denna *förordning,* skall *den skattskyldiges* utredning angående värdet *dock* äga vitsord, *därest* det *icke* framstår *såsom* sannolikt att värdet är ett annat.	*Om den skattskyldige,* med hänsyn till *att verksamheten bedrivs under* speciella förutsättningar, *inte* utan avsevärda svårigheter kan *iaktta* föreskrifterna i denna *lag* skall *hans egen* utredning angående värdet äga vitsord *om* det *inte* framstår *som* sannolikt att värdet är ett annat.
(*Se vidare anvisningarna.*)	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

13 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1958:295) om sjömansskatt[1]

dels att 10 § 2 och 3 mom., 37 § 2 mom. samt anvisningarna till 10 § skall upphöra att gälla,

dels att 7 § 1 och 2 mom., 9 § 2 mom., 10 § 1 mom., 12 § 1 och 4 mom., anvisningarna till 12 § samt bilagan till lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
7 §	
1 mom.[2] Här i riket bosatt sjöman samt sjöman bosatt i Danmark, Finland, Island eller Norge skall erlägga sjömansskatt på beskattningsbar månadsinkomst,	
a) vid anställning ombord på fartyg, som huvudsakligast användes i fjärrfart, enligt vid denna lag *fogade tabellerna* F *och FT*, samt	a) vid anställning ombord på fartyg, som huvudsakligast användes i fjärrfart, enligt vid denna lag *fogad tabell* F, *kolumn S*, samt
b) vid anställning ombord på annat fartyg enligt vid denna lag *fogade tabellerna* N *och NT*.	b) vid anställning ombord på annat fartyg enligt vid denna lag *fogad tabell* N, *kolumn S*.
Därvid erlägger	
1. ogift sjöman utan barn skatt enligt kolumn 1 samt	
2. gift sjöman och ogift sjöman med barn skatt enligt kolumn 2.	
Skattebelopp enligt tabellerna utgår i helt krontal, varvid öretal över femtio avrundas uppåt och annat öretal bortfaller.	
Bestämmelserna i 65 § kommunalskattelagen (1928:370) äga motsvarande tillämpning i fråga om sjömansskatt.	
2 m o m.[3] I särskilda fall får sjömansskattenämnden besluta, att sjömansskatt skall erläggas enligt *tabellerna* F *och FT* även vid anställning ombord på fartyg, som huvudsakligast används i närfart.	2 m o m. I särskilda fall får sjömansskattenämnden besluta, att sjömansskatt skall erläggas enligt *tabell* F även vid anställning ombord på fartyg, som huvudsakligast används i närfart.
Nämnden får i särskilda fall medge, att denna lag tillämpas vid anställning ombord på lastfartyg, som huvudsakligast används i inre fart, om fartyget har certifikat för stor kustfart och tidvis även nyttjas i sådan fart. Därvid skall sjömansskatt erläggas enligt *tabellerna* N *och NT*.	Nämnden får i särskilda fall medge, att denna lag tillämpas vid anställning ombord på lastfartyg, som huvudsakligast används i inre fart, om fartyget har certifikat för stor kustfart och tidvis även nyttjas i sådan fart. Därvid skall sjömansskatt erläggas enligt *tabell* N.
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)

[1] Lagen omtryckt 1970:933.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.
[2] Senaste lydelse 1984:347.
[3] Senaste lydelse 1984:842.

9 §

2 m o m.[4] Skatten på engångsbelopp beräknas för sig och utgår med den procentandel, som skatten på den beskattningsbara månadsinkomsten under den månad, när engångsbeloppet avräknas, utgör av månadsinkomsten jämte värdet av fri kost. *Beräkningen skall i förekommande fall ske särskilt för skatt enligt tabell F och skatt enligt tabell FT eller skatt enligt tabell N och skatt enligt tabell NT.* Har sjömannen icke varit anställd i redarens tjänst under nämnda månad, bestämmes procenttalet med hänsyn till hans närmast dessförinnan uppburna månadsinkomst och värdet av fri kost. Ojämnt procenttal jämnas uppåt till närmast hela tal. Skatten på engångsbelopp erlägges i helt antal kronor, varvid överskjutande öretal bortfaller.

(Se vidare anvisningarna.)

2 m o m. Skatten på engångsbelopp beräknas för sig och utgår med den procentandel, som skatten på den beskattningsbara månadsinkomsten under den månad, när engångsbeloppet avräknas, utgör av månadsinkomsten jämte värdet av fri kost. Har sjömannen icke varit anställd i redarens tjänst under nämnda månad, bestämmes procenttalet med hänsyn till hans närmast dessförinnan uppburna månadsinkomst och värdet av fri kost. Ojämnt procenttal jämnas uppåt till närmast hela tal. Skatten på engångsbelopp erlägges i helt antal kronor, varvid överskjutande öretal bortfaller.

(Se vidare anvisningarna.)

10 §

1 mom.[5] Det åligger sjöman, som är bosatt här i riket, att omedelbart efter mottagandet av skattsedel på preliminär A-skatt uppvisa densamma för redaren. Uppvisar sjömannen inte sådan skattsedel åligger det redaren att från skattemyndighet införskaffa skattsedeln eller erforderliga uppgifter om dess innehåll.

Skatteavdrag skall verkställas med ledning av anteckningarna på skattsedeln för det löpande året angående den kolumn, som jämlikt uppbördslagen skall tillämpas vid avdrag för gäldande av preliminär A-skatt.

Har sjöman inte fått skattsedel, som nu sagts, eller har redare inte kunnat införskaffa skattsedeln eller erforderliga uppgifter om dess innehåll, får skatteavdrag under januari och februari månader ske enligt den kolumn som senast tillämpats under nästföregående beskattningsår. Om det senare av skattsedeln eller på annat sätt tillförlitligen framgår, att avdrag rätteligen bort ske enligt annan kolumn skall det åligga redaren att

[4] Senaste lydelse 1982:420.
[5] Senaste lydelse 1990:347.

vid därnäst följande löneavräkning företaga erforderlig rättelse. Har skatteavdrag under januari och februari skett enligt kolumn 2 med ledning av skattsedeln för nästföregående beskattningsår, skall rättelse till kolumn 1 alltid företagas, om inte skattsedeln uppvisas eller om det inte på annat sätt kan utrönas vilken kolumn som skall tillämpas. Rättelse skall ske senast vid löneavräkningen för april månad.

Sjöman får också med intyg från skattemyndighet eller beslut från sjömansskattenämnden eller på annat sätt som bestämts av sjömansskattenämnden visa enligt vilken kolumn i sjömansskattetabell avdrag skall ske. Besked om sålunda tillämplig kolumn skall av redaren iakttagas från och med den löneavräkning, som sker näst efter det att beskedet uppvisats för redaren.

12 §

1 mom.[6] Gör sjöman, som har att erlägga sjömansskatt enligt 7 §, sannolikt att han året efter beskattningsåret vid taxering enligt lagen om statlig inkomstskatt skulle kunna påräkna avdrag för

a) underskott i förvärvskälla,

b) utbetalning av periodiskt understöd,

c) avgift för sådan pensionsförsäkring, som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6) kommunalskattelagen (1928:370),

d) sådant underhåll av icke hemmavarande barn, som avses i 46 § 2 mom. första stycket 4) kommunalskattelagen, eller

e) nedsatt skatteförmåga

b) utbetalning av periodiskt understöd *eller*

c) avgift för sådan pensionsförsäkring, som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6) kommunalskattelagen (1928:370)

må genom beslut om jämkning föreskrivas, att den eljest beskattningsbara inkomsten skall minskas med belopp motsvarande vad av sådant avdrag kan antagas icke bliva utnyttjat vid nu nämnd taxering.

Jämkning *i fall som avses vid a)–d)* må dock endast medgivas, om den till sjömansskatt beskattningsbara inkomsten därigenom nedsättes med minst 600 kronor. *I fall som avses vid a) skall minskning av inkomsten inte ske vid bestämmande av skatt enligt tabell FT eller NT.*

Jämkning må dock endast medgivas, om den till sjömansskatt beskattningsbara inkomsten därigenom nedsättes med minst 600 kronor.

[6] Senaste lydelse 1986:512.

Nuvarande lydelse

4 m o m.[7] Sjömansskatt enligt 7 § får genom beslut om jämkning nedsättas i den mån förutsättningarna för skattereduktion enligt *lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer eller* lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift är uppfyllda. Bosättning eller stadigvarande vistelse här i riket krävs dock inte för jämkning enligt detta moment.

Föreslagen lydelse

4 m o m. Sjömansskatt enligt 7 § får genom beslut om jämkning nedsättas i den mån förutsättningarna för skattereduktion enligt lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift är uppfyllda.

Jämkning får vidare ske om förutsättningar för skattereduktion för underskott av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt föreligger.

Jämkning enligt detta moment får dock endast medges i den mån skattereduktion ej kan antas ha skett i fråga om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift eller statlig fastighetsskatt.

Bosättning eller stadigvarande vistelse här i riket krävs dock inte för jämkning enligt detta moment.

Anvisningar
till 12 §[8]

Jämkning i fall som avses i 12 § 1 mom. vid e) får för år räknat medgivas med högst ett belopp, som motsvarar summan av icke utnyttjat grundavdrag och det belopp, med vilket avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga högst skulle ha kunnat medgivas vid taxering till statlig inkomstskatt.

I fråga om sjöman, som utan att vara bosatt i Sverige har att betala sjömansskatt enligt 7 §, må vid jämkning enligt 12 § 1 mom. hänsyn tagas till sådana i sistnämnda författningsrum omförmälda avdrag, vilka sjömannen med tillämpning av grunderna för lagen om statlig inkomstskatt skulle hava kunnat påräkna vid taxering i det land, där sjömannen är bosatt. Har vid nämnda taxering avdrag kunnat utnyttjas av sjömannen själv eller hans make skall jämkning dock ej medgivas.

Vid jämkning enligt 12 § 3 och 5 mom. för i Sverige icke bosatt sjöman skall slutlig skatt beräknas med tillämpning av svenska beskattningsregler.

[7] Senaste lydelse 1982:1197.
[8] Senaste lydelse 1986:512.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Sjöman som betalar sjömansskatt enligt 7 § men som inte är bosatt i Sverige har rätt till jämkning på grund av skattereduktion enligt 4 mom. för underskott av kapital. Underskottet beräknas med tillämpning av svenska beskattningsregler.

Med deltidstjänstgöring enligt 12 § 5 mom. förstås tjänstgöring som enligt anställningsavtal skall fullgöras på kortare tid än heltid.

Bilaga

Nuvarande lydelse

Tabeller för beräkning av sjömansskatt[9]

Fjärrfart
Tabell F kolumn 1
(Ogift sjöman utan barn)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
2 260– 5 400	10,80	+ 33,0 %
5 400– 6 000	1 047	+ 39,5 %
6 000– 6 600	1 284	+ 47,0 %
6 600–11 400	1 566	+ 49,0 %
11 400–13 400	3 918	+ 53,0 %
13 400–	4 978	+ 49,0 %

Tabell F kolumn 2
(Gift sjöman och ogift sjöman med barn)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
2 720– 5 400	12,60	+ 33,0 %
5 400– 6 000	897	+ 39,5 %
6 000– 6 600	1 134	+ 47,0 %
6 600–11 400	1 416	+ 49,0 %
11 400–13 400	3 768	+ 53,0 %
13 400–	4 828	+ 49,0 %

[9] Senaste lydelse 1984:347.

Tabell F kolumn U
(Utländsk sjöman))

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
2 310– 3 000	10,20	+ 12,0 %
3 000– 3 600	93	+ 30,0 %
3 600– 4 200	273	+ 29,5 %
4 200– 4 800	450	+ 30,0 %
4 800– 5 400	630	+ 29,5 %
5 400– 6 000	807	+ 35,5 %
6 000– 6 600	1 020	+ 42,0 %
6 600– 7 200	1 272	+ 44,5 %
7 200– 9 600	1 539	+ 44,0 %
9 600–10 200	2 595	+ 44,5 %
10 200–11 400	2 862	+ 48,5 %
11 400–12 200	3 444	+ 52,5 %
12 200–13 400	3 864	+ 56,5 %
13 400–14 800	4 542	+ 58,0 %
14 800–16 600	5 354	+ 62,0 %
16 600–29 000	6 470	+ 66,5 %
29 000–	14 716	+ 71,0 %

Tabell FT
(Ogift sjöman samt gift sjöman)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
10 200–12 200	0	+ 5,0 %
12 200–13 400	100	+ 10,5 %
13 400–14 800	226	+ 15,0 %
14 800–16 600	436	+ 20,0 %
16 600–29 000	796	+ 25,0 %
29 000–	3 896	+ 30,0 %

Närfart
Tabell N kolumn 1
(Ogift sjöman utan barn)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
1 030– 4 800	11,90	+ 33,0 %
4 800– 5 400	1 256	+ 33,5 %
5 400– 6 000	1 457	+ 44,0 %
6 000– 6 600	1 721	+ 48,5 %
6 600–11 200	2 012	+ 49,0 %
11 200–13 200	4 266	+ 53,0 %
13 200–	5 326	+ 49,0 %

Tabell N kolumn 2
(Gift sjöman och ogift sjöman med barn)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
1 480– 4 800	10,40	+ 33,0 %
4 800– 5 400	1 106	+ 33,5 %
5 400– 6 000	1 307	+ 44,0 %
6 000– 6 600	1 571	+ 48,5 %
6 600–11 200	1 862	+ 49,0 %
11 200–13 200	4 116	+ 53,0 %
13 200–	5 176	+ 49,0 %

Tabell N kolumn U
(Utländsk sjöman)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
1 040– 3 000	10,20	+ 23,0 %
3 000– 3 600	461	+ 29,5 %
3 600– 4 200	638	+ 30,0 %
4 200– 4 800	818	+ 29,5 %
4 800– 5 400	995	+ 30,0 %
5 400– 6 000	1 175	+ 39,5 %
6 000– 7 800	1 412	+ 44,0 %
7 800– 8 400	2 204	+ 44,5 %
8 400– 9 600	2 471	+ 44,0 %
9 600–10 000	2 999	+ 45,0 %
10 000–11 200	3 179	+ 48,5 %
11 200–11 800	3 761	+ 52,0 %
11 800–13 200	4 073	+ 56,5 %
13 200–14 400	4 864	+ 57,5 %
14 400–16 400	5 554	+ 62,0 %
16 400–28 800	6 794	+ 66,5 %
28 800–	15 040	+ 71,0 %

Tabell NT
(Ogift sjöman samt gift sjöman)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
9 600–10 000	0	+ 1,0 %
10 000–11 800	4	+ 5,0 %
11 800–13 200	94	+ 9,5 %
13 200–14 400	227	+ 15,0 %
14 400–16 400	407	+ 20,0 %
16 400–28 800	807	+ 25,0 %
28 800–	3 907	+ 30,0 %

Bilaga

Föreslagen lydelse

Tabeller för beräkning av sjömansskatt

Fjärrfart
Tabell F kolumn S
(Beskattning enligt 7 § SjL)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
2 650– 4 800	11,00	30,0
4 800– 7 200	656	22,5
7 200– 7 800	1 196	26,0
7 800– 8 400	1 352	32,0
8 400–14 800	1 544	33,0
14 800–	3 656	50,0

Tabell F kolumn U
(Beskattning enligt 8 § SjL)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
2 650– 4 800	9,50	27,0
4 800– 5 400	590	20,5
5 400– 6 000	713	20,0
6 000– 6 600	833	20,5
6 600– 7 200	956	20,0
7 200– 7 800	1 076	23,5
7 800– 8 400	1 217	29,0
8 400–14 800	1 391	29,5
14 800–	3 279	45,0

Närfart
Tabell N kolumn S
(Beskattning enligt 7 § SjL)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
1 310– 1 800	11,45	29,5
1 800– 4 200	156	30,0
4 200– 4 800	876	26,5
4 800– 7 200	1 035	22,5
7 200– 7 800	1 575	30,0
7 800– 8 400	1 755	32,5
8 400– 9 600	1 950	33,0
9 600–10 000	2 346	33,5
10 000–14 600	2 480	33,0
14 600–	3 998	50,0

Tabell N kolumn U
(Beskattning enligt 8 § SjL)

Beskattningsbar månadsinkomst, kr.	Skatt på inkomst vid skiktets nedre gräns, kr.	Skatt på inkomst utöver skiktets nedre gräns
1 310– 1 800	10,15	26,5
1 800– 4 200	140	27,0
4 200– 4 800	788	24,0
4 800– 5 400	932	20,5
5 400– 6 000	1 055	20,0
6 000– 6 600	1 175	20,5
6 600– 7 200	1 298	20,0
7 200– 7 800	1 418	27,0
7 800– 9 600	1 580	29,5
9 600–14 600	2 111	30,0
14 600–	3 611	45,0

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991. Äldre bestämmelser gäller beträffande sjömansskatt som erlagts eller skulle erlagts före ikraftträdandet

14 Förslag till
Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 1, 2, 4, 12, 13 och 27 §§ kupongskattelagen (1970:624)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Kupongskatt erlägges enligt denna lag till staten för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag.	
Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även andel i svensk *aktiefond.*	Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även andel i svensk *värdepappersfond.*
2 §[3]	
I denna lag förstås med	
avstämningsbolag: aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § bankaktiebolagslagen (1987:618),	
värdepapperscentralen: Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag,	
fondbolag: aktiebolag som utövar *aktiefondsverksamhet* enligt *aktiefondslagen (1974:931),*	fondbolag: aktiebolag som utövar *fondverksamhet* enligt *lagen (1990:000) om värdepappersfonder,*
registrerande fondbolag: fondbolag som enligt 31 § aktiefondslagen för register över innehav av andelar i aktiefond som bolaget förvaltar,	
förvaringsbank: bank som enligt *aktiefondslagen* förvarar *tillgångarna i aktiefond samt mottager inbetalningar* och *ombesörjer* utbetalningar *som avser* fonden,	*förvaringsinstitut*: *en* bank *eller ett annat kreditinstitut* som enligt *lagen om värdepappersfonder* förvarar *en värdepappersfonds tillgångar* och *som sköter in- och* utbetalningar *avseende* fonden,
utdelningstillfälle: för avstämningsbolag den i 3 kap. 8 § aktiebolagslagen, 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen eller 3 kap. 8 § bankaktiebolagslagen avsedda dagen för avstämning och för andra aktiebolag liksom i fråga om *aktiefond* den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,	utdelningstillfälle: för avstämningsbolag den i 3 kap. 8 § aktiebolagslagen, 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen eller 3 kap. 8 § bankaktiebolagslagen avsedda dagen för avstämning och för andra aktiebolag liksom i fråga om *värdepappersfond* den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,
utdelningsberättigad: den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.	
	Med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 9 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) vid nedsättning av aktie-

[1]Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.
[2]Senaste lydelse 1974:996.
[3]Senaste lydelse 1987:636.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	kapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Till utdelning hänförs vidare utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 6 § aktiebolagslagen eller 11 kap. 7 § bankaktiebolagslagen.
4 §[4]	
Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av *rörelse* som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats hos delägaren.	Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av *näringsverksamhet* som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats hos delägaren.
För handelsbolag, kommanditbolag, rederi och dödsbo, på vilket enligt 53 § 3 mom. tredje stycket kommunalskattelagen skall tillämpas bestämmelserna om handelsbolag, föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av *rörelse* som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.	För handelsbolag, kommanditbolag, rederi och dödsbo, på vilket enligt 53 § 3 mom. tredje stycket kommunalskattelagen skall tillämpas bestämmelserna om handelsbolag, föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av *näringsverksamhet* som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Skattskyldighet föreligger vidare för utdelningsberättigad, om denne genom annat fång än arv eller testamente innehar rätt till utdelningen utan att ha förvärvat även aktien. Detta gäller dock ej om den utdelningsberättigade enligt 7 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt skall likställas med ägare i fråga om skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet för den aktie, på vilken utdelningen belöper, eller, i fall han ej är underårig, genom gåva erhållit rätten till utdelningen för en tid icke understigande tio år eller för sin återstående livstid.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger icke för person, som avses i 17 § eller 18 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt

[4] Senaste lydelse 1989:1041.

12 §[5]

Vid förvaltarregistrering enligt 3 kap. 10 § andra stycket första meningen aktiebolagslagen (1975: 1385), 3 kap. 10 § andra stycket första meningen försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 11 § första stycket bankaktiebolagslagen (1987:618) gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om värdepapperscentralen i stället förvaltaren. Är fråga om utdelning på andel i *aktiefond, som förvaltas av registrerande fondbolag*, gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om värdepapperscentralen i stället *förvaringsbanken*. Uppgift enligt 7 § första stycket skall lämnas på sätt som föreskrivs i 7 § andra stycket i samband med registreringen av andelsinnehavet samt i övrigt när *förvaringsbanken* begär det, av den som registreringen avser enligt *aktiefondslagen (1974:931). Registrerande fondbolag* är skyldigt att omedelbart lämna *förvaringsbanken* upplysning om förhållande som är av betydelse för frågan om innehållande av kupongskatt.

Vid förvaltarregistrering enligt 3 kap. 10 § andra stycket första meningen aktiebolagslagen (1975: 1385), 3 kap. 10 § andra stycket första meningen försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 11 § första stycket bankaktiebolagslagen (1987:618) gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om värdepapperscentralen i stället förvaltaren. Är fråga om utdelning på andel i *värdepappersfond* gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om värdepapperscentralen i stället *förvaringsinstitutet*. Uppgift enligt 7 § första stycket skall lämnas på sätt som föreskrivs i 7 § andra stycket i samband med registreringen av andelsinnehavet samt i övrigt när *förvaringsinstitutet* begär det, av den som registreringen avser enligt *lagen (1990:000) om värdepappersfonder. Fondbolaget* är skyldigt att omedelbart lämna *förvaringsinstitutet* upplysning om förhållande som är av betydelse för frågan om innehållande av kupongskatt.

Värdepapperscentralen skall vid redovisning enligt 8 § lämna uppgift till riksskatteverket om förvaltning enligt 3 kap. 10 § andra stycket första meningen aktiebolagslagen, 3 kap. 10 § andra stycket första meningen försäkringsrörelselagen eller 3 kap. 11 § första stycket bankaktiebolagslagen.

13 §[6]

För aktiebolag, som icke är avstämningsbolag, *liksom i fråga om aktiefonder som förvaltas av icke registrerande fondbolag* gäller vid utbetalning av utdelning *14–17 §§. Är fråga om utdelning på andel i aktiefond som nyss nämnts tillämpas föreskrifterna i 15–24 §§ om aktiebolag i stället på det fondbolag, som förvaltar fonden. Har fondbolags förvaltning övertagits av förvaringsbank gäller vad som nu sagts om fondbolag i stället förvaringsbanken.*

För aktiebolag, som icke är avstämningsbolag, gäller 14–17 §§ vid utbetalning av utdelning.

[5]Senaste lydelse 1987:636.
[6]Senaste lydelse 1975:1383.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
27 §[7]	
Har i annat fall än som avses i 9 eller 16 § kupongskatt innehållits fastän skattskyldighet ej förelegat eller har kupongskatt innehållits med högre belopp än vad som skall erläggas enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har den utdelningsberättigade rätt till restitution av vad som innehållits för mycket.	Har i annat fall än som avses i 9 eller 16 § kupongskatt innehållits fastän skattskyldighet ej förelegat eller har kupongskatt innehållits med högre belopp än vad som skall erläggas enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har den utdelningsberättigade rätt till restitution av vad som innehållits för mycket. *Rätt till restitution föreligger även om aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618) och upplösning skett inom ett år efter det att sådan utbetalning som avses i 2 § andra stycket blivit tillgänglig för lyftning. Underlaget för kupongskatt skall i sådant fall beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna.*

Ansökan om restitution skall göras skriftligen hos riksskatteverket senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Vid ansökningshandlingen skall fogas intyg eller annan utredning om att kupongskatt innehållits för sökanden liksom utredning till styrkande av att skattskyldighet ej föreligger för honom.

Beslut rörande restitution får anstå intill dess fråga om skattskyldighet för utdelningen enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt slutligen prövats.

Föreligger de förutsättningar för restitution som anges i första stycket först sedan länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätten meddelat beslut angående utdelningsbeloppet eller efter det att utdelningsberättigad åsatts eftertaxering för detsamma, kan ansökan om restitution göras hos riksskatteverket senast inom ett år efter det beslutet meddelades eller eftertaxeringen skedde.

Är den som har rätt till restitution av kupongskatt skyldig att erlägga skatt enligt denna lag eller uppbördslagen (1953:272), gäller 68 § 3 och 4 mom. uppbördslagen i tillämpliga delar.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av punkterna 2 och 3 nedan.

2. De äldre bestämmelserna i 13 § om aktiefond skall till och med 1993 års taxering gälla värdepappersfond i fråga om andelsägare som inte har registrerats.

3. Äldre bestämmelser skall alltjämt tillämpas på utbetalningar som hän-

[7]Senaste lydelse 1986:1320.

för sig till nedsättning av aktiekapitalet som skett före utgången av år 1990 och till likvidation och fusion som föranlett utskiftning av medel till aktieägare före utgången av år 1990.

15 Förslag till Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 1 § skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse[1]

1 §[2]

Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt

1. lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättningsskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, lagen (1958: 295) om sjömansskatt, lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt, lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, lagen (1989:346) om särskild vinstskatt, lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten,

2. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1968:430) om mervärdeskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på

Föreslagen lydelse

1. lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättningsskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, lagen (1958: 295) om sjömansskatt, lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt, lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, lagen (1989:346) om särskild vinstskatt, lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten, *lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,*

2. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1968:430) om mervärdeskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på vissa fordon,

[1]Med nuvarande lydelse avses lydelsen enligt prop. 1990/91:19.
[2]Senaste lydelse 1990:589.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
vissa fordon, som icke är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, vägtrafikskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om vägtrafikskatt på utländska fordon, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, lagen (1990:000) om lagerskatt på vissa oljeprodukter,	som icke är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, vägtrafikskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om vägtrafikskatt på utländska fordon, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, *lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar*, lagen (1990:000) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, *lagen (1990:000) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.*,

3. lagen (1981:691) om socialavgifter.

Lagen gäller även preliminär skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt som avses i uppbördslagen (1953:272).

Lagen tillämpas inte om skatten eller avgiften fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull och inte heller beträffande restavgift, skattetillägg eller liknande avgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

16 Förslag till Lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse[1]	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Förmånsrätt enligt 11 § förmånsrättslagen (1970:979) följer med fordran på	
1. skatt och avgift, som anges i 1 § första stycket uppbördslagen (1953:272), samt skatt enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1958:295) om sjömansskatt, kupongskattelagen (1970: 624), lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt *och* lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser,	1. skatt och avgift, som anges i 1 § första stycket uppbördslagen (1953:272), samt skatt enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1958:295) om sjömansskatt, kupongskattelagen (1970: 624), lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar, pensionsstiftelser och *lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,*
2. skatt enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt,	
3. skatt eller avgift enligt lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värde-	3. skatt eller avgift enligt lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värde-

[1] Med nuvarande lydelse avses lydelsen enligt prop. 1990/91:19.

[2] Senaste lydelse 1990:590.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
papper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, lagen (1990:000) om lagerskatt på vissa oljeprodukter,	papper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, *lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar,* lagen (1990:000) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, *lagen (1990:000) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.*,

4. skatt enligt vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1976:339) om saluvagnsskatt, vägtrafikskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om vägtrafikskatt på utländska fordon,

5. tull, särskild avgift enligt 39 § tullagen (1973:670) och avgift enligt lagen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk,

6. avgift enligt lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område, lagen (1974:266) om prisreglering på fiskets område och lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel,

7. avgift som uppbärs med tillämpning av lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Förmånsrätten omfattar ej restavgift och liknande avgift som utgår vid försummelse att redovisa eller betala fordringar och ej heller skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

17 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål

Nuvarande lydelse

Enligt riksdagens beslut[1] föreskrivs att skatt, som enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928:370) skall utgå för gemensamt kommunalt ändamål, skall utgöras med *tio* öre för varje skatteöre, som påförts för den till sådan skatt beskattningsbara inkomsten.

Föreslagen lydelse

Härigenom föreskrivs att skatt, som enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928:370) skall utgå för gemensamt kommunalt ändamål, skall utgöras med *25* öre för varje skatteöre, som påförts för den till sådan skatt beskattningsbara inkomsten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas vid 1992 års taxering i fråga om den som taxeras för beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1991.

[1] Senaste lydelse 1978:930.

18 Förslag till Lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam

Härigenom föreskrivs att anvisningarna till 9 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Anvisningar till 9 §
Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten *därav* utgör inkomst av *rörelse, jordbruksfastighet eller annan fastighet* enligt kommunalskattelagen (1928:370). Verksamhet som ej utgör *rörelse* enligt kommunalskattelagen anses som yrkesmässig, när den innefattar ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam.	Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten utgör inkomst av *näringsverksamhet* enligt kommunalskattelagen (1928:370) *eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.* Verksamhet som ej utgör *näringsverksamhet* enligt kommunalskattelagen *eller lagen om statlig inkomstskatt* anses som yrkesmässig, när den innefattar ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam.

Har innehavare av publikation träffat avtal med annan om rätt för denne att upplåta utrymme i publikationen för annons och uppbära vederlaget härför, är endast den sistnämnde skattskyldig. Motsvarande gäller i fråga om reklam enligt 5 §.

Har tryckeri åtagit sig att för annans räkning framställa reklamtrycksak och anlitas underleverantör för uppdraget, är underleverantören ej skattskyldig. Den som självständigt utför bokbinderiarbete är skattskyldig för sådant arbete.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

[1] Lagen omtryckt 1984:156.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1975:117.

19 Förslag till Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)

Härigenom föreskrivs att 23 § bokföringslagen (1976:125) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
23 §[1]	
Skattemyndighetens beslut i ärenden enligt 12 § *tredje* stycket får överklagas hos riksskatteverket genom besvär. Riksskatteverkets beslut i sådana ärenden får inte överklagas.	Skattemyndighetens beslut i ärenden enligt 12 § *fjärde* stycket får överklagas hos riksskatteverket genom besvär. Riksskatteverkets beslut i sådana ärenden får inte överklagas.
Myndigheters beslut enligt denna lag får i övriga fall överklagas hos regeringen genom besvär.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

[1] Senaste lydelse 1990:368.

20 Förslag till
Lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141)

Härigenom föreskrivs att 19 § jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
19 §[1]	
Skattemyndighetens beslut i ärenden enligt 8 § tredje stycket får överklagas hos riksskatteverket genom besvär. Riksskatteverkets beslut i sådana ärenden får inte överklagas.	
Myndigheters beslut enligt denna lag får *i övriga fall* överklagas hos regeringen genom besvär.	Myndigheters beslut enligt denna lag får överklagas hos regeringen genom besvär.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

[1] Senaste lydelse 1990:374.

21 Förslag till Lag om ändring i utsökningsbalken

Härigenom föreskrivs att ikraftträdandebestämmelsen till lagen (1990:669) om ändring i utsökningsbalken skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990. Äldre bestämmelser i 15 kap. 14 § gäller till den 1 januari 1991.	*Vid bestämmande av normalbelopp för år 1991 skall ett tillägg göras som motsvarar tre procent av det belopp som beräknats enligt 15 kap. 6 a §.*
Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.	

22 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse[1]	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	1 §[2]
Denna lag gäller för skatter och avgifter som tas ut enligt	
1. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, lagen (1990:000) om lagerskatt på vissa oljeprodukter.	1. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, *lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar*, lagen (1990:000) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, *lagen (1990:000) om särskild premieskatt*

[1] Med nuvarande lydelse avses lydelsen enligt prop. 1990/91:19.
[2] Senaste lydelse 1990:588.

för grupplivförsäkring, m.m.,

2. lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område, lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel.

Har i författning som anges i första stycket eller i författning som utfärdats med stöd av sådan författning lämnats bestämmelse som avviker från denna lag gäller dock den bestämmelsen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

23 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Härigenom föreskrivs att 2 och 3 §§ lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt och övergångsbestämmelserna till lagen (1990:652) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

2 §[1]

Skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

I fråga om handelsbolag och dödsbon som vid inkomsttaxeringen behandlas som handelsbolag åvilar skattskyldigheten dock delägarna.

Såvitt gäller sådan privatbostad som avses i 1 § andra stycket föreligger skattskyldighet endast för tid under vilken ägaren varit bosatt i Sverige.

I det fall inkomst av eller förmögenhetstillgång som består av sådan privatbostad som avses i 1 § andra stycket är undantagen från beskattning i Sverige på grund av dubbelbeskattningsavtal, skall statlig fastighetsskatt avseende sådan privatbostad inte tas ut.

Fastighetsskatt beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall underlaget för fastighetsskatten jämkas med hänsyn härtill.

3 §[2]

Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår

a) 1,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende småhusenhet,

bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet avseende småhus på lantbruksenhet,

75 procent av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet,

b) 2,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet.

Innehåller byggnaden på en fastighet, som är belägen i Sverige, huvudsakligen bostäder och har byggnaden beräknat värdeår som utgör året före *taxeringsåret*, utgår dock ingen fastighetsskatt under de fem första åren och halv fastighetsskatt under de därpå följande fem åren.

Innehåller byggnaden på en fastighet, som är belägen i Sverige, huvudsakligen bostäder och har byggnaden beräknat värdeår som utgör året före *det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret*, utgår dock ingen fastighetsskatt under de fem första åren och halv fastighetsskatt under de därpå följande fem åren. *Det samma gäller färdigställd eller ombyggd sådan byggnad, för vilken värdeår inte har åsatts vid*

[1]Senaste lydelse 1990:652.
[2]Lydelse enligt prop. 1990/91:47.

ny fastighetstaxering, men som skulle ha åsatts ett värdeår motsvarande året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, om ny fastighetstaxering då hade företagits.

För fastighet, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), skall fastighetens andel av taxeringsvärdet på sådan samfällighet som avses i 41 a § nämnda lag inräknas i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

Har byggnad, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari byggnaden inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.

Om fastighetsskatt skall beräknas enligt olika grunder för skilda delar av fastigheten skall underlaget för beräkningen av fastighetsskatten för dessa delar utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel.

---

1. Denna lag[3] träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. *Bestämmelserna i 3 § andra stycket tillämpas dock först vid 1993 års taxering.*

2. Äldre bestämmelser i 3 § första stycket gäller i fråga om fastighetsskatt för beskattningsår som har påbörjats före utgången av år 1990.

3. I stället för det procenttal som föreskrivs i 3 § första stycket skall, i fråga om småhusenhet samt småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet med beräknat värdeår före år 1991, procenttalet vid 1992 och 1993 års taxeringar utgöra 1,2.

4.[4] I stället för vad som följer av 3 § första stycket och punkt 3 skall vid följande års taxeringar endast halv fastighetsskatt utgå i fråga om fastigheter, bebyggda med byggnader med nedan angivna värdeår, om fastigheterna utgör småhusenhet eller småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet. Detta gäller dock inte i ifråga om sådant småhus som är inrättat till bostad åt minst tre och högst tio familjer och som ingår i lantbruksenhet:

Taxeringsår	Värdeår
1992	1986 – 1990
1993	1987 – 1990
1994	1988 – 1990
1995	1989 – 1990
1996	1990

5.[5] I stället för vad som följer av 3 § första stycket skall vid följande års taxeringar fastighetsskatt inte utgå eller endast halv fastighetsskatt utgå för fastigheter, bebyggda med byggnader vilka huvudsakligen innehåller bostäder och har nedan angivna värdeår, om fastigheterna utgör hyreshusenheter

[3]1990:652.
[4]Lydelse enligt prop. 1990/91:47.
[5]Lydelse enligt prop. 1990/91:47.

eller hyreshus och tomtmark för hyreshus på lantbruksenhet. Detsamma gäller i fråga om sådant småhus som är inrättat till bostad åt minst tre och högst tio familjer och som ingår i lantbruksenhet:

Taxeringsår	Halv fastighetsskatt	Ingen fastighetsskatt
	Värdeår	Värdeår
1992	1973 – 1976	1977 – 1990
1993	1975 – 1978	1979 – 1990
1994	1977 – 1980	1981 – 1990
1995	1979 – 1982	1983 – 1990
1996	1981 – 1984	1985 – 1990
1997	1983 – 1986	1987 – 1990
1998	1985 – 1988	1989 – 1990
1999	1987 – 1990	
2000	1989 – 1990	

Denna lag[6] träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

[6] 1990:000.

24 Förslag till Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt[1]

dels att 13–16 §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 11 § skall utgå,

dels att nuvarande 17 och 18 §§ skall betecknas 13 respektive 14 §,

dels att rubriken närmast före 17 § skall sättas närmast före nya 13 §,

dels att 1–4, 6, 7, 11, 12 och nya 14 §§ samt rubriken närmast före 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det närmast före 12 § skall införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt	**Nedsättning av statlig inkomstskatt, *statlig fastighetsskatt* och kommunal inkomstskatt**
1 §	
Om fysisk person, under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person har haft intäkt a) som medtagits vid taxering enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, b) för vilken han beskattats i utländsk stat och c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,	
har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4–*10* §§.	har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4–*11* §§. *Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall då fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt har att erlägga fastighetsskatt för en i utlandet belägen privatbostad.*
2 §	
Rätt till avräkning enligt 1 § föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska	Rätt till avräkning enligt 1 § *första stycket* föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt

[1] Senaste lydelse av
förutvarande 13 § 1989:348
15 § 1989:348
16 § 1989:348
rubriken närmast före 11 § 1989:348.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock bestämmelserna i 4–*18* §§. *I det fall statlig inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten men inte kommunal inkomstskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal, får avräkning enligt 1 § ske med så mycket av den utländska skatten som motsvarar den andel som den kommunala inkomstskatten, beräknad utan avräkning, på den utländska intäkten, efter avdrag för kostnader, utgör av summan av denna skatt och den statliga inkomstskatt som skulle ha utgått på den utländska intäkten, efter avdrag för kostnader, om åtgärd för undvikande av dubbelbeskattning inte vidtagits.*	den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. *Med att den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal avses även fall då någon intäkt av i utlandet belägen privatbostad inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av dubbelbeskattningsavtal. Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger inte om statlig fastighetsskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal.* Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock bestämmelserna i 4–*14* §§.
3 §	
Med utländsk skatt i 1 och 2 §§ avses *sådan* allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.	Med utländsk skatt i 1 och 2 §§ avses allmän slutlig skatt på inkomst *samt skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten och skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på privatbostad i utlandet,* som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.
4 §	
Avräkning *sker* från statlig inkomstskatt som *utgår* på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid *denna taxering eller vid taxering till kommunal inkomstskatt.* I den mån den *i första stycket angivna* statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–*10* §§ får avräknas, *får* avräkning ske från kommunal inkomstskatt som *utgår* på	Avräkning *skall ske* från statlig inkomstskatt. *I den mån den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–11 §§ får avräknas, skall avräkning ske från statlig fastighetsskatt.* I den mån den statliga inkomstskatten *och den statliga fastighetsskatten sammanlagt* understiger vad som enligt 1–*11* §§ får avräknas, *skall* avräkning ske från kommunal inkomstskatt.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här.	*Avräkning skall ske från svensk skatt* som *tas ut* på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här. *När fråga är om avräkning av en utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller som beräknats på schablonintäkt eller liknande skall avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.*

6 §

Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till	Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av *den statliga fastighetsskatt som tagits ut på i utlandet belägen privatbostad samt* den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till

a) de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått och

b) andra inkomster som medtagits vid taxeringen och som är hänförliga till fast driftställe eller fastighet i utlandet eller som utgör ränta, royalty eller utdelning i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.

7 §[2]

Den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska *inkomsterna* (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda *inkomst* av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad *inkomst*). *Motsvarande gäller i fråga om kommunal inkomstskatt.*	*Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna skall den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (inkomst av tjänst och näringsverksamhet) respektive den del som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna (inkomst av kapital) beräknas var för sig.* Den statliga *respektive kommunala* inkomstskatt som hänför sig till de utländska *förvärvsinkomsterna* (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga *respektive kommunala* inkomstskatt *på förvärvsinkomst*, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda *förvärvsinkomst*

[2] Senaste lydelse 1986:1116.

av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad *förvärvsinkomst*). *Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.*

Vid tillämpningen av första stycket skall, i de fall då skattskyldig erhållit skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272), sådan reduktion anses ha skett från statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift respektive statlig fastighetsskatt med så stor del av reduktionen som respektive skatt utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter före sådan reduktion. Om skattskyldig har att erlägga fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad i utlandet skall reduktionen av statlig fastighetsskatt enligt första meningen anses ha skett från statlig fastighetsskatt som hänför sig till privatbostad i utlandet med så stor del som den statliga fastighetsskatten på privatbostad i utlandet utgör av det sammanlagda beloppet av statlig fastighetsskatt före sådan reduktion.

I de fall då skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har att betala avkastningsskatt som tas ut på skatteunderlag som anges i 3 § fjärde stycket samma lag skall följande gälla. Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, sådan avkastningsskatt jämställas med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst.

11 §

I den mån avräkning inte kunnat erhållas vid den taxering då avräkning enligt 4 § andra stycket skall ske därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt 4 § andra stycket skall avräknas vid denna taxering överstiger det enligt 6 § beräknade spärrbeloppet är den skatt-

skyldige efter yrkande om detta berättigad att senast tredje taxeringsåret därefter erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får medges inte överstiga det för det året enligt 6 § beräknade spärrbeloppet. Yrkar skattskyldig avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 4 § andra stycket är hänförliga till olika år gäller följande. Avräkning skall ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel

12 §

Skattskyldig enligt 2 § 1–4 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt. Dock skall i tillämpliga delar bestämmelserna i 1–3 §§, 4 § andra stycket, 5–9, 11, 13 och 14 §§ äga motsvarande tillämpning.

Skattskyldig enligt 2 § 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, till den del den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–11 §§ får avräknas, genom avräkning av utländsk skatt rätt att till denna del erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt.

14 §[3]

Det åligger den skattskyldige att förebringa den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkning föreligger men förmår han inte lämna samtliga de uppgifter som erfordras för tillämpning av ovan angivna bestämmelser, får avräkning medges med skäligt belopp.

Avräkning enligt 11 § får dock en-

[3] Senaste lydelse av förutvarande 14 § 1989:348.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	dast ske för sådant avräkningsbart överskjutande belopp vars storlek den skattskyldige kan visa.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering om inte annat följer av punkterna 2–4.

2. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas vid 1992 års taxering såvitt avser särskild vinstskatt enligt lagen (1989:346) om särskild vinstskatt som påförs vid denna taxering.

3. Avräkning av utländsk skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten får endast avse skatt som fastställts efter den 31 december 1990.

4. Avräkning av överskjutande belopp enligt 11 § får endast avse överskjutande belopp som uppkommit vid 1992 eller senare års taxeringar.

25 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Härigenom föreskrivs att 9 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
9 §[1]	
Månadsavgiften skall betalas till den skattemyndighet till vilken uppbördsdeklaration skall lämnas och inom den tid som gäller för deklarationens avlämnande. I övrigt skall bestämmelserna i 52 § uppbördslagen (1953:272) om inbetalning tillämpas. Vad där sägs om inbetalning från landstingskommun och kommun av preliminär A-skatt som innehållits genom skatteavdrag gäller också i fråga om månadsavgift.	
Har en arbetsgivare betalat in ett lägre belopp än som enligt uppbördsdeklarationen skall betalas som arbetsgivaravgifter och innehållen skatt skall beloppet i första hand räknas som betalning av den innehållna skatten.	Har en arbetsgivare betalat in ett lägre belopp än som enligt uppbördsdeklarationen skall betalas som arbetsgivaravgifter, *särskild löneskatt* och innehållen skatt skall beloppet i första hand räknas som betalning av den innehållna skatten *och därefter som betalning av arbetsgivaravgifterna*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

[1] Senaste lydelse 1990:332.

26 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1990:326) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1990:326) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §
Preliminär A-skatt skall betalas för	
1. tilläggspension och vårdbidrag enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring,	1. tilläggspension och vårdbidrag enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, *dock inte för barnpension till den del pensionen efter varje avliden förälder understiger 0,4 basbelopp*,
2. delpension enligt lagen (1975:380) om delpensionsförsäkring,	
3. livränta enligt	
a) lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring,	
b) lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring,	
c) lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och	
d) lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän,	
4. folkpension som tillsammans med annan pension, livränta eller liknande förmån utbetalas av	
a) riksförsäkringsverket,	
b) allmän försäkringskassa,	
c) statens löne- och pensionsverk, eller	
d) kommunernas pensionsanstalt, samt	
5. folkpension i annat fall, om det är sannolikt att slutlig skatt kommer att påföras.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

27 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs att 1, 3, 4, 5, 6, 8–12 och 15 §§ lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv samt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

1 §

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv av

1. svenska aktiebolag,
2. svenska ekonomiska föreningar,
3. svenska sparbanker,

3. svenska sparbanker *och sparbankernas säkerhetskassa,*

4. svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag,

4. sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst,

5. sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst,

5. utländska juridiska personer,

6. utländska juridiska personer,

6. fysiska personer och dödsbon.

7. fysiska personer och dödsbon.

Sådana företag som avses i 2 § 6 mom., 7 mom., 8 mom. åttonde stycket och 10 mom. samt 7 § 4 mom. och 8 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt är inte berättigade till avdrag. Detsamma gäller i fråga om dödsbon som behandlas som handelsbolag. Att särskilda regler gäller i fråga om handelsbolag framgår av 11 §.

Livförsäkringsföretag och understödsföreningar som avses i 2 § 6 mom. *och sådana företag som avses i 2 §* 7 mom., 8 mom. åttonde stycket och 10 mom. samt 7 § 4 mom. och 8 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt är inte berättigade till avdrag. Detsamma gäller i fråga om dödsbon som behandlas som handelsbolag. Att särskilda regler gäller i fråga om handelsbolag framgår av 11 §.

Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Avdraget skall återföras till beskattning närmast följande beskattningsår.

3 §

Kapitalunderlaget för juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–5 är skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder. Vid beräkning av underlaget anses beskattningsårets inkomstskatt utgöra 30 procent av den vid taxeringen till statlig in-

Kapitalunderlaget för juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–*6* är skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder. Vid beräkning av underlaget anses beskattningsårets inkomstskatt utgöra 30 procent av den vid taxeringen till statlig in-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
komstskatt beräknade inkomsten före återföring av föregående års avsättning till skatteutjämningsreserv, avdrag för årets avsättning till skatteutjämningsreserv, avdrag enligt lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning och avdrag enligt 2 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för utdelning på andra inbetalda insatser än förlagsinsatser.	komstskatt beräknade inkomsten före återföring av föregående års avsättning till skatteutjämningsreserv, avdrag för årets avsättning till skatteutjämningsreserv, avdrag enligt lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning och avdrag enligt 2 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för utdelning på andra inbetalda insatser än förlagsinsatser. *I den beräknade inkomsten ingår inte heller intäkt enligt 12 § fjärde stycket och intäkt enligt punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).*

Som tillgång räknas inte

1. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar om företagets röstetal för aktierna eller andelarna är så stort som anges i 7 § 8 mom. tredje stycket a lagen om statlig inkomstskatt eller om företaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna eller andelarna enligt tredje stycket b nämnda moment,

2. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. nämnda lag än aktier eller andelar om den underliggande egendomen är aktie eller andel i svenskt företag och innehavet av tillgångarna betingas av näringsverksamhet som bedrivs av företaget eller av annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå företaget nära,

3. en fordran på ett företag i intressegemenskap i den mån det andra företagets kapitalunderlag inte har reducerats med motsvarande belopp vid samma års taxering.

Som skuld räknas även

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen,

2. insatskapital i en ekonomisk förening i form av förlagsinsatser,

3. belopp som har avsatts till ersättningsfond,

4. kapitalunderlag hos ett företag i intressegemenskap i den utsträckning som anges i 12 § tredje stycket.

Som skuld räknas inte belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv.	Som skuld räknas inte belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv. *Som skuld räknas inte heller i fråga om skadeförsäkringsföretag belopp som har avsatts till regleringsfond för trafikförsäkring eller utjämningsfond.*

4 §

Kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon är skillnaden vid beskattningsårets ingång mellan tillgångar och skulder i förvärvskällan.

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 28 §, 29 § 1 mom. och *30 §* lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid	Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 28 §, 29 § 1 mom., *30 § 1 mom.* och *31 §* lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisa-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet.	tionsvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet.

Som skuld räknas även

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen,

2. belopp som har avsatts till ersättningsfond.

Som skuld räknas inte

1. lån för anskaffande av tillgångar som enligt andra stycket inte räknas in i kapitalunderlaget,

2. belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv.

Statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) räknas inte som tillgång eller skuld.

5 §

Vid värderingen av tillgångarna hos juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–*5* skall	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 värdeminskningsavdrag 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 värdeminskningsavdrag 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,
7. andra tillgångar än som avses i punkterna 1–*6* tas upp till anskaffningsvärdet.	*8.* andra tillgångar än som avses i punkterna 1–7 tas upp till anskaffningsvärdet *minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag.*

Har fastighet som avses i första stycket 4 förvärvats före ingången av år 1991 får som anskaffningsvärde i stället anses viss del av det för år 1991 gällande 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, *investeringsreserv* e.d. tagits i anspråk.

Vid tillämpning av första och andra styckena avses med värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond e.d. tagits i anspråk.

6 §

Vid värderingen av tillgångarna hos fysiska personer och dödsbon tillämpas 5 § med de undantag som anges nedan.

Fastighet, som inte utgör omsättningstillgång, tas upp till 70 procent av det värde som anges i 5 § första stycket 4 eller till 70 procent av den del av *taxeringsvärdet* som anges i andra stycket, dock att fastighet som avses i andra stycket 4 tas upp till 70 procent av den del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet som *inte* utgör bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde för sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370). Tillgångar som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till 70 procent av anskaffningsvärdet om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i 5 § första stycket 2.

Fastighet, som inte utgör omsättningstillgång, tas upp till 70 procent av det värde som anges i 5 § första stycket 4 eller till 70 procent av den del av *det värde* som anges i andra stycket, dock att fastighet som avses i andra stycket 4 tas upp till 70 procent av *det värde som anges i andra stycket och som inte avser* den del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet som utgör bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde för sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370). Tillgångar som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till 70 procent av anskaffningsvärdet om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i 5 § första stycket 2.

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet.

8 §

Inkomstunderlaget är den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avdrag för underskott från föregående år, avdrag för uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och lagen (1990:659) om särskild löneskatt samt avdrag för årets avsättning till

Inkomstunderlaget är den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avdrag för underskott från föregående år, avdrag för uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och lagen (1990:659) om särskild löneskatt samt avdrag för årets avsättning till

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skatteutjämningsreserv. Intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) ingår inte i underlaget.	skatteutjämningsreserv *beräknad på inkomstunderlaget.* Intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) ingår inte i underlaget.

9 §

Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–*5* får avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget eller löneunderlaget med den begränsning som följer av 12 §.	Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–*6* får avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget eller löneunderlaget med den begränsning som följer av 12 §.

Avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av underlaget.

Avdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst 15 procent av underlaget.

10 §

Fysiska personer och dödsbon får i en och samma förvärvskälla avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget och *löneunderlaget* eller *inkomstunderlaget.*	Fysiska personer och dödsbon får i en och samma förvärvskälla avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget och *inkomstunderlaget* eller *löneunderlaget.*

Avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av detta underlag.

Avdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst *20* procent av detta underlag.	Avdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst *15* procent av detta underlag.
Avdrag för avsättning på inkomstunderlaget får uppgå till högst *15* procent av detta underlag.	Avdrag för avsättning på inkomstunderlaget får uppgå till högst *20* procent av detta underlag.

11 §

I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv för bolaget.

Avdrag medges inte om mer än tio procent av bolagets egna kapital eller mer än tio procent av bolagets inkomst belöper på personer som inte är berättigade till avdrag enligt 1 §.

I övriga fall skall	I övriga fall skall
a) avdraget beräknas med tillämpning av 3, 5, 7 och 9 §§ om ingen del av bolagets inkomst beskattas hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket *6*,	a) avdraget beräknas med tillämpning av 3, 5, 7 och 9 §§ om ingen del av bolagets inkomst beskattas hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket *7*,
b) avdraget beräknas med tillämpning av 4, 6, 7, 8 och 10 §§ om ingen del av bolagets inkomst beskattas hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket 1–*5*,	b) avdraget beräknas med tillämpning av 4, 6, 7, 8 och 10 §§ om ingen del av bolagets inkomst beskattas hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket 1–*6*,

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
c) avdraget begränsas till det lägsta av de maximala avdragsbeloppen enligt a och b om bolagets inkomst beskattas såväl hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket 1–*5* som hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket *6*.	c) avdraget begränsas till det lägsta av de maximala avdragsbeloppen enligt a och b om bolagets inkomst beskattas såväl hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket 1–*6* som hos personer som är berättigade till avdrag enligt 1 § första stycket *7*.

Vid tillämpning av tredje stycket räknas delägares kapitalbehållning i bolaget som skuld i den mån behållningen ingår i delägarens kapitalunderlag.

Bedriver bolaget flera verksamheter beräknas ett gemensamt kapitalunderlag, ett gemensamt löneunderlag och ett gemensamt inkomstunderlag för bolaget. I fråga om varje verksamhet i bolaget får avdrag inte göras med större belopp än som belöper på verksamheten.

12 §

Bestämmelserna i andra–femte styckena gäller för företag i intressegemenskap om något av företagen yrkat avdrag enligt 9 § för avsättning på kapitalunderlaget. Intressegemenskap anses råda mellan juridiska personer som vid utgången av året före taxeringsåret är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. I en intressegemenskap kan ingå sådana företag som avses i 1 § första stycket 1–*5* och är berättigade till avdrag, handelsbolag och sådana företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.	Bestämmelserna i andra–femte styckena gäller för företag i intressegemenskap om något av företagen yrkat avdrag enligt 9 § för avsättning på kapitalunderlaget. Intressegemenskap anses råda mellan juridiska personer som vid utgången av året före taxeringsåret är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. I en intressegemenskap kan ingå sådana företag som avses i 1 § första stycket 1–*6* och är berättigade till avdrag, handelsbolag och sådana företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.
Övriga företag i intressegemenskapen får inte avdrag för avsättning på löneunderlaget. För varje företag i intressegemenskapen beräknas ett kapitalunderlag.	Övriga företag i intressegemenskapen får inte avdrag för avsättning på löneunderlaget. *I fråga om handelsbolag gäller att avdrag för avsättning får beräknas på kapitalunderlaget och i förekommande fall även på inkomstunderlaget.* För varje företag i intressegemenskapen beräknas ett kapitalunderlag.
Är två eller flera företag i intressegemenskap och innehar ett av företagen andelar i en utländsk juridisk person som i sin tur Å direkt eller indirekt Å innehar aktier eller andelar i det andra eller de andra företagen gäller följande. Vid beräkning av kapitalunderlaget i det förstnämnda företaget tas som skuld upp ett belopp motsvarande kapitalunderlaget i det andra företaget eller summan	Är två eller flera företag i intressegemenskap och innehar ett av företagen andelar i en utländsk juridisk person som i sin tur – direkt eller indirekt – innehar aktier eller andelar i det andra eller de andra företagen gäller följande. Vid beräkning av kapitalunderlaget i det förstnämnda företaget tas som skuld upp ett belopp motsvarande *65 procent av* kapitalunderlaget i det andra företaget

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
av kapitalunderlagen i de andra företagen *till den del beloppet överstiger 35 procent av värdet av andelarna i den utländska juridiska personen.* Som skuld tas dock inte upp större belopp än 65 procent av värdet av *dessa andelar.* Med aktier och andelar likställs andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning om den utländska juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe här i riket eller har bestämmande inflytande över annan utländsk juridisk person som bedriver sådan verksamhet.	eller *av* summan av kapitalunderlagen i de andra företagen. Som skuld tas dock inte upp större belopp än 65 procent av värdet av *andelarna i den utländska juridiska personen. Om särskilda skäl föreligger får skulden jämkas till ett lägre belopp.* Med aktier och andelar likställs andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning om den utländska juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe här i riket eller har bestämmande inflytande över annan utländsk juridisk person som bedriver sådan verksamhet.
För företag med negativt kapitalunderlag beräknas en intäkt motsvarande *30* procent av underlaget multiplicerat med *70 procent av* statslåneräntan vid beskattningsårets utgång. Någon intäkt beräknas inte i den mån det negativa underlaget täcks genom att ett positivt kapitalunderlag överförts från ett annat företag om såväl givare som mottagare redovisar överföringen öppet vid samma års taxering. Om företagens sammantagna kapitalunderlag (summan av de positiva och de negativa underlagen) är negativt får ett motsvarande belopp vid tillämpning av detta stycke behandlas som ett positivt underlag hos det företag som har det högsta negativa underlaget.	För företag med negativt kapitalunderlag beräknas en intäkt motsvarande *23* procent av underlaget multiplicerat med *en räntesats som svarar mot* statslåneräntan vid beskattningsårets utgång *med tillägg av fem procentenheter.* Någon intäkt beräknas inte i den mån det negativa underlaget täcks genom att ett positivt kapitalunderlag överförts från ett annat företag om såväl givare som mottagare redovisar överföringen öppet vid samma års taxering. Om företagens sammantagna kapitalunderlag (summan av de positiva och de negativa underlagen) är negativt får ett motsvarande belopp vid tillämpning av detta stycke behandlas som ett positivt underlag hos det företag som har det högsta negativa underlaget.

I fråga om handelsbolag tillämpas 3 §, 5 § och 11 § fjärde stycket vid beräkningen av kapitalunderlag enligt fjärde stycket. Är kapitalunderlaget negativt beräknas en intäkt för de företag som beskattas för handelsbolagets inkomst. Som intäkt tas för vart och ett av företagen upp ett belopp motsvarande intäkten enligt fjärde stycket multiplicerad med företagets andel av handelsbolagets inkomst.

15 §

Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–*5* och som yrkar avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv skall i självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för att beräkna underlag på vilket av-	Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–*6* och som yrkar avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv skall i självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för att beräkna underlag på vilket av-

Nuvarande lydelse

sättning beräknas.

Juridiska personer som enligt 1 § första stycket 1–*5* har rätt till avdrag för avsättning och företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall i sina självdeklarationer lämna uppgifter som kan läggas till grund för en prövning av om det råder intressegemenskap med annat eller andra företag. Motsvarande gäller i fråga om handelsbolag.

---

4. Vid beräkning av kapitalunderlaget för sådana juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–*5* skall vid 1992 års taxering eller, om företaget *på grund av förlängt räkenskapsår* inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering, 15 procent av sådana obeskattade reserver som avses i 1 § lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver räknas som skuld. Vid följande års taxeringar skall 30 procent av det uppskovsbelopp som vid beskattningsårets ingång ännu inte återförts till beskattning räknas som skuld. Däremot skall uppskovsbelopp vid beskattningsårets utgång inte räknas som skuld.

Föreslagen lydelse

sättning beräknas.

Juridiska personer som enligt 1 § första stycket 1–*6* har rätt till avdrag för avsättning och företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall i sina självdeklarationer lämna uppgifter som kan läggas till grund för en prövning av om det råder intressegemenskap med annat eller andra företag. Motsvarande gäller i fråga om handelsbolag.

---

4. Vid beräkning av kapitalunderlaget för sådana juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–*6* skall vid 1992 års taxering eller, om företaget inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering, 15 procent av sådana obeskattade reserver som avses i 1 § lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver räknas som skuld. Vid följande års taxeringar skall 30 procent av det uppskovsbelopp som vid beskattningsårets ingång ännu inte återförts till beskattning räknas som skuld. *Har uppskovsbelopp övertagits med stöd av 5 § fjärde stycket nämnda lag skall även 30 procent av detta belopp räknas som skuld.* Däremot skall uppskovsbelopp vid beskattningsårets utgång inte räknas som skuld.

Beräkning av beskattningsårets inkomstskatt enligt 3 § första stycket andra meningen sker utan hänsyn till dels återföring av sådana obeskattade reserver som avses i första stycket denna punkt, dels den del av det uppskovsbelopp som enligt 5 § lagen om återföring av obeskattade reserver tas upp till beskattning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

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

Härigenom föreskrivs att 1, 2 och 5 §§ lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §	
Ett företag som vid utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 *januari* 1991 *har obeskattade reserver* kan i den omfattning som anges i denna lag få uppskov med beskattningen vid återföringen av reserverna. Med företag avses i denna lag fysiska och juridiska personer med undantag för dödsbon som behandlas som handelsbolag.	Ett företag som *har obeskattade reserver* vid utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 *mars* 1991 *och som taxeras år 1991* kan i den omfattning som anges i denna lag få uppskov med beskattningen vid återföringen av reserverna. Med företag avses i denna lag fysiska och juridiska personer med undantag för dödsbon som behandlas som handelsbolag.

Med obeskattade reserver avses resultatutjämningsfond, avsättning till internvinstkonto samt reserver i lager och pågående arbeten. Reserv i lager och pågående arbeten skall anses föreligga om tillgångarna vid inkomsttaxeringen har tagits upp till lägre värde än som skulle ha följt vid en tillämpning av 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Att särskilda regler gäller för bankaktiebolag, sparbanker, föreningsbanker, finansbolag, fondkommissionsbolag och kreditaktiebolag framgår av 6 §.

2 §	
Uppskov skall beslutas och uppskovsbeloppet bestämmas vid 1992 års taxering eller, om företaget *på grund av förlängt räkenskapsår* inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering. I fråga om handelsbolag skall uppskovsbeloppet avse handelsbolaget.	Uppskov skall beslutas och uppskovsbeloppet bestämmas vid 1992 års taxering eller, om företaget inte skall taxeras detta år, vid 1993 års taxering. I fråga om handelsbolag skall uppskovsbeloppet avse handelsbolaget.

5 §

Beskattning av uppskovsbeloppet skall fördelas så att

minst 25 procent av beloppet tas upp vid 1992 års taxering,

sammanlagt minst 50 procent av beloppet tas upp vid 1992 och 1993 års taxeringar,

sammanlagt minst 75 procent av beloppet tas upp vid 1992–1994 års taxeringar,

hela beloppet tas upp vid 1992–1995 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 1995, vid 1992–1996 års taxeringar.

En fysisk person behöver vid 1992 års taxering inte ta upp någon del av uppskovsbeloppet. Ett handelsbolag behöver vid 1992 års taxering inte ta upp mer än 25 procent av uppskovsbeloppet multiplicerat med den andel av

bolagets inkomst som belöper på andra delägare än fysiska personer. Vid följande års taxeringar gäller bestämmelserna i första stycket.

Taxeras inte företaget ett visst år skall vid taxeringen det följande året till det uppskovsbelopp som då återförs läggas ett tillägg om tio procent av det uppskovsbelopp som lägst skulle ha tagits upp till beskattning vid taxeringen det förstnämnda året.

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får uppskovsbelopp övertas. Därvid skall anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har den förvärvskälla till vilken de obeskattade reserverna hänför sig upphört, skall återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart tas upp till beskattning. Detta gäller inte om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag om intressegemenskap råder mellan företagen. Återstående del av uppskovsbeloppet skall i sådana fall tas upp till beskattning hos aktiebolaget enligt bestämmelserna i denna lag. Vid tillämpning av detta stycke anses intressegemenskap råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

I fråga om dödsbon gäller att återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart skall tas upp till beskattning det beskattningsår då reglerna om handelsbolag tillämpas första gången.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

29 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	6 §
Skattskyldiga som avses i 2 § 5 får utan hinder av bestämmelserna i 20 § kommunalskattelagen (1928:370) göra avdrag för avkastningsskatt *i förvärvskällan.*	Skattskyldiga som avses i 2 § 5 får utan hinder av bestämmelserna i 20 § kommunalskattelagen (1928:370) *i förvärvskällan* göra avdrag för *sådan* avkastningsskatt *som tas ut på i 3 § fjärde stycket angivet underlag. Avdrag skall därvid medges för avkastningsskatten före eventuell nedsättning genom avräkning av utländsk skatt.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

30 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 §
Ett underhållsbidrag som avses i 1 § skall den 1 februari 1991 sättas ned med 75 kronor per månad, om bidraget uppgår till minst 250 kronor per månad eller 3 000 kronor för helt år.	
Uppgår underhållsbidraget till lägre belopp, skall det sättas ned med 30 procent av det belopp som utgår. Om bidraget efter ändringen slutar på öretal, skall det avrundas nedåt till helt krontal.	
Om nedsättningen skulle understiga 25 kronor per månad eller 300 kronor för helt år, skall underhållsbidraget kvarstå oförändrat.	
	Skall underhållsbidraget vid i första stycket angiven tidpunkt ändras enligt lagen (1966:680) om ändring av vissa underhållsbidrag skall nedsättning enligt första–tredje styckena ske innan sådan ändring görs.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

31 Förslag till
Lag om särskilda regler för avsättning till resultatutjämningsfond vid 1991 års taxering

Härigenom föreskrivs följande.

Vid tillämpning av reglerna om resultatutjämningsfond i 41 § d första stycket kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill den 1 juli 1990 skall för fysisk person gälla att avdraget vid taxeringen för räkenskapsår som avslutas den 31 december 1990 får uppgå till högst 30 procent av lönekostnaden och 35 procent av den enligt nämnda lagrum beräknade egna inkomsten om följande förutsättningar är uppfyllda, nämligen

1. att den skattskyldige till ledning för 1991 års taxering redovisar inkomst avseende två räkenskapsår och

2. att det ena räkenskapsåret förkortats i enlighet med övergångsbestämmelserna till lagen (1990:665) om ändring i bokföringslagen eller lagen (1990:666) om ändring i jordbruksbokföringslagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas vid 1991 års taxering.

32 Förslag till
Lag om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1991 och 1992 års taxeringar

Härigenom föreskrivs följande.

Avdrag för kostnad för resa med egen bil till och från arbetsplatsen enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) skall medges, i stället för enligt schablon som anges i andra stycket nämnda anvisningspunkt, vid 1991 års taxering med 1 krona 10 öre per kilometer och vid 1992 års taxering med 1 krona 20 öre per kilometer.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

33 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1927:321) om utskiftningsskatt

Härigenom föreskrivs att lagen (1927:321) om utskiftningsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar. Har efter beslut om likvidation eller fusion medel utskiftats till aktieägare före utgången av år 1990 tillämpas lagen även vid senare års taxeringar.

34 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1933:395) om ersättningsskatt

Härigenom föreskrivs att lagen (1933:395) om ersättningsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

35 Förslag till
Lag om höjning av den allmänna löneavgiften intill utgången av juni 1991

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Allmän löneavgift skall, i stället för vad som sägs i 3 § första stycket lagen (1982:423) om allmän löneavgift, tas ut med 1,64 procent av avgiftsunderlaget i fråga om

1. ersättning som omfattas av 1 § nämnda lag och som utges under perioden januari–juni 1991 samt
2. inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring och som hänför sig till perioden januari–juni 1991.

2 § Omfattar beskattningsåret såväl perioden januari–juni 1991 eller del därav som annan tid, skall – om den avgiftsskyldige inte visar annat – så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till perioden januari–juni 1991 eller del därav som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under ifrågavarande period och hela beskattningsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 5 november 1990

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Göransson, Johansson, Lindqvist, Freivalds, Lööw, Persson, Larsson, Åsbrink

Föredragande: statsrådet Åsbrink

Proposition om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

1 Inledning

Under flera år har ett mycket omfattande reformarbete bedrivits i syfte att förbättra och förenkla skattesystemet. Efter ett första steg under hösten 1989 antog riksdagen i juni i år regeringens förslag till reformerad inkomst- och företagsbeskattning (prop. 1989/90:110, SkU30, rskr. 356, SFS 1990:650–696).

Förslaget som grundades på betänkandena från inkomstskatteutredningen (RINK) och utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) innebar att den genomgripande omläggningen av inkomstskatten i allt väsentligt fick sin reglering. Det nya systemet får full verkan fr.o.m. inkomståret 1991.

Riksdagsbeslutet i juni om en skattereform lämnade emellertid vissa lagstiftningsfrågor olösta. På dessa punkter krävs nu kompletterande lagstiftning för att reformen skall var helt genomförd den 1 januari 1991. De kvarstående frågorna har utretts vidare under olika former och resultaten har redovisats i ett antal betänkanden och promemorior. Jag redovisar detta beredningsunderlag i anslutning till behandlingen av de olika frågorna i de följande avsnitten. Betänkandena och promemoriorna har remissbehandlats. En förteckning över de remissinstanser som har yttrat sig bör fogas som *bilaga 1* till protokollet.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 18 oktober 1990 att inhämta lagrådets yttrande över vissa lagförslag. De till lagrådet remitterade lagförslagen bör fogas till protokollet som *bilaga 2*.

Lagrådets yttranden bör fogas till protokollet som *bilaga 3*. Jag återkommer till lagrådets synpunkter i den allmänna motiveringen (avsnitt 3.1–3 och 5.4) och i specialmotiveringen (avsnitt 9).

Jag kommer nu att redovisa mina förslag till kompletteringar och juste-

ringar av den reformerade inkomst- och företagsbeskattningen. Jag kommer också att föreslå ändringar i fråga om sjömansbeskattningen samt arvs- och gåvobeskattningen

Min redovisning är disponerad på följande sätt. Efter mina allmänna synpunkter (avsnitt 2) tar jag upp den särskilda löneskatten, ett antal frågor som rör inkomstslaget tjänst samt sjömansbeskattningen (avsnitt 3). Därefter behandlar jag inkomst av kapital samt arvs- och gåvobeskattningen (avsnitt 4), företagsbeskattningen (avsnitt 5) och vissa internationella skattefrågor (avsnitt 6). Jag redovisar också vissa budgeteffekter (avsnitt 7). Författningsförslagen kommenteras i specialmotiveringen (avsnitt 9).

2 Allmänna synpunkter

Genom beslut av riksdagen hösten 1989 och i våras åstadkoms en synnerligen genomgripande förändring av de mest väsentliga delarna av det svenska skattesystemet. Det grundläggande syftet bakom reformen är att åstadkomma en samhällsekonomiskt effektiv beskattning samtidigt som fördelningspolitiska mål för beskattningen uppfylls.

Stora förväntningar knyts till de positiva effekter som skattereformen kan ge för den svenska ekonomins funktionssätt. Reformen är i själva verket ett av de mest betydelsefulla inslagen – måhända det mest betydelsefulla – inom det långsiktiga arbetet på det ekonomisk-politiska området.

Mina förslag i denna proposition kan karakteriseras som det tredje steget i besluten om skattereformen. Förslagen är en del av den överenskommelse om skattereformen som träffats mellan socialdemokraterna och folkpartiet. Mitt förslag till ny arvs- och gåvoskatteskala ligger dock utanför skattereformen.

De förslag som nu läggs fram kan indelas i fyra olika grupper. För det första är det fråga om att lagförslag presenteras i frågor där riksdagen under förra riksmötet i princip tagit ställning. Ett exempel på detta är förslaget om särskild löneskatt på vissa avtalsförsäkringar. För det andra behandlas några områden där förslag tidigare aviserats. Det är t.ex. fallet beträffande beskattningen av valutavinster. För det tredje har i några hänseenden de beslut som fattades under föregående riksmöte omprövats och föranlett förslag om sakliga justeringar. Detta gäller t.ex. beskattningen av utdelning och vinster på aktier i fåmansbolag. Slutligen föreslås ett relativt stort antal justeringar av närmast lagtekniskt slag. Behovet av sådana ändringar är att se mot bakgrund av den närmast unika omfattningen av den lagstiftning som reformen föranlett.

Med de förslag som omfattas av detta lagstiftningsärende slutförs skattereformen. Jag vill emellertid innan jag övergår till att i detalj behandla förslagen peka på att några områden är föremål för ytterligare utredningsarbete. Så är t.ex. fallet när det gäller den lagtekniska utformningen av mervärdeskattelagstiftningen. I några hänseenden bör också ytterligare utredningsarbete påbörjas. Jag syftar då främst på den lagtekniska översyn av de centrala inkomstskatteförfattningarna som redan tidigare aviserats. Detta angelägna arbete bör när de materiella reglerna lagts fast påbörjas utan ytterligare dröjsmål.

Vidare krävs, som jag angav i vårens proposition om skattereformen (s. 518 f.) ytterligare överväganden och utredningsinsatser innan slutlig ställning tas till beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag. Dessa frågor som främst gäller om en s.k. särskild redovisningsmetod för enskilda näringsidkare skall införas och om handelsbolaget skall göras till skattesubjekt har efter vårens riksdagsbeslut beretts vidare. Enligt min mening krävs emellertid en mera ingående analys av dessa frågeställningar. En särskild utredare bör därför tillkallas med uppdrag att utforma förslag till den slutliga utformningen av regelsystemet för enskilda näringsidkare och handelsbolag. Även frågan om s.k. nuvärdeavdrag och s.k. periodiseringsfonder lämnades öppen vid vårens lagstiftning. En ekonomisk utvärdering av detta system har på uppdrag av finansdepartementet gjorts av professorn Jan Södersten. Rapporten över utvärderingen som nyligen avlämnats kommer nu att remissbehandlas.

3 Särskild löneskatt, m.m.

I avsnitt 3 har samlats de förslag som rör den utvidgade särskilda löneskatten, den nya särskilda premieskatten för grupplivförsäkring och förslag i fråga om tjänsteinkomstbeskattningen. Dessutom finns här bl.a. förslag till justeringar av privatbostadsbegreppet och förslag beträffande fastighetsskatten. Avsnittet avslutas med mina förslag på sjömansbeskattningsområdet.

3.1 Särskild löneskatt på vissa pensionsförmåner

3.1.1 Inledning

En allmän princip i skattereformen är att alla förvärvsinkomster skall beläggas med socialavgifter eller med en särskild löneskatt. Motivet är att alla typer av förvärvsinkomster bör behandlas likvärdigt. Beträffande inkomster som inte ger socialförsäkringsförmåner bör emellertid skatteuttaget begränsas till den s.k. skattedelen av socialavgifterna. Riksdagen har, med utgångspunkt i nämnda principer, den 13 juni 1990 beslutat om uttag av en särskild löneskatt om 22,2 % på förvärvsinkomster som inte till någon del grundar rätt till socialförsäkringsförmåner (prop. 1989/90:110 s. 378 ff., SkU30 s. 61 ff., SFS 1990:659).

RINK föreslog (SOU 1989:33 I s. 200 ff. och II s. 209 f.) att s.k. grundavgift skulle utgå bl.a. vid pensionsutbetalningar som tryggats genom avdragsgilla premiebetalningar eller avsättningar till stiftelse resp. konto.

I den tidigare nämnda propositionen (s. 491 ff.) föreslogs att skattedelen av socialavgifterna, så långt detta är möjligt, skall tas ut som en särskild löneskatt när pensionen tjänas in och inte vid utbetalningen. Den föreslagna lösningen krävde emellertid ytterligare överväganden när det gäller den tekniska utformningen. Något författningsförslag lades därför inte fram.

En promemoria med förslag till en sådan reglering, daterad den 12 september 1990 har utarbetats inom finansdepartementet och remissbehandlats. I *bilaga 1* finns en förteckning över remissinstanserna. En sammanställ-

ning av remissyttrandena har upprättats och finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 4047/90).

3.1.2 Genomförandet senareläggs

Regeringen beslutade den 18 oktober 1990 att inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt. Lagförslaget omfattade bl.a. en reglering av uttaget av särskild löneskatt på pensionsförmåner. Den föreslagna lösningen innebar främst tekniska avvikelser från den som lagts fram i den tidigare nämnda promemorian.

Lagrådet riktar i sitt yttrande, *bilaga 3*, betydande kritik mot förslaget. Enligt lagrådet kan den valda lösningen i vissa avseenden inte anses fylla kraven på likformighet i beskattningen. Kritiken i den delen tar bl.a. sikte på att förslaget i fråga om otryggade pensionssystem innebär att skatten även kommer att träffa pensionsutbetalningar som intjänats före ikraftträdandet av de nya reglerna. Även i övrigt pekar lagrådet på inslag i den föreslagna lösningen som enligt lagrådets uppfattning måste korrigeras för att undvika olämpliga effekter från likformighets- och rättvisesynpunkt.

Förslaget kritiseras också när det gäller skatteuttaget i samband med byte av arbetsgivare och här efterlyser lagrådet justeringar som säkerställer att dubbelbeskattning kan undvikas.

Lagrådet gör gällande att bristerna i förslaget kräver ändringar av så genomgripande natur att det inte av tidsskäl varit möjligt för lagrådet att lämna ett tillräckligt övervägt förslag till ny lagtext.

De påtalade bristerna i förening med farhågor för praktiska och andra svårigheter för skattskyldiga och myndigheter att klara en anpassning till de nya reglerna under den tid som återstår till årsskiftet leder lagrådet till uppfattningen att ikraftträdandet bör senareläggas.

För egen del gör jag bedömningen att den av lagrådet framförda kritiken sammantagen har sådan styrka att det, särskilt i ljuset av den korta tid som står till buds för nödvändiga justeringar, inte är lämpligt att nu genomföra förslaget. Jag lägger därför inte fram förslaget till särskild löneskatt på pensionsförmåner.Den ytterligare beredning av frågan som krävs måste dock ske så att beskattningen kan genomföras fr.o.m. den 1 juli nästa år.

Mitt ställningstagande leder till en betydande försvagning av finansieringen av skattereformen år 1991. När lagrådet diskuterar ett senareläggande av löneskatteuttaget på pensioner görs bl.a. uttalandet att det inte skulle framgå att det förslaget har ett sådant samband med skatteomläggningen i stort att ikraftträdandet måste samordnas. I den delen vill jag dock framhålla att det finns ett uppenbart och starkt samband såtillvida att bortfallet av skatteintäkter uppgår till ett nettobelopp på ca 2 miljarder kr. En sådan urholkning av reformens finansiering är inte försvarbar vare sig från statsfinansiella eller samhällsekonomiska utgångspunkter. En ansvarsfull finansiering av skattereformen är i själva verket grundläggande för hela reformarbetet. Det krävs därför en alternativ finansiering. I det följande avsnittet redovisar jag mitt förslag till en sådan finansiering.

Mitt förslag: Den allmänna löneavgiften höjs med 1,3 procentenheter till 1,64 % under första halvåret 1991.

Skälen för mitt förslag: Den alternativa tillfälliga finansieringen bör ha samma inriktning som den särskilda löneskatten på pensionsförmåner. Skatten bör således träffa arbetsgivarna, såväl privata som offentliga. En lämplig lösning kan åstadkommas genom en tillfällig höjning av den s.k. allmänna löneavgiften. Den allmänna löneavgiften är en skatt med underlaget för arbetsgivaravgifter och egenavgifter som bas. En tillfällig höjning av avgiften under första halvåret 1991 innebär ingen ökning av arbetskraftskostnaderna jämfört med om planerna på att per den 1 januari 1991 införa särskild löneskatt på pensionsförmåner fullföljts. En sådan åtgärd innebär självfallet inte heller att skattetrycket höjs.

För att uppfylla kravet på en ansvarsfull finansiering av skattereformen bör därför enligt min mening den allmänna löneavgiften höjas tillfälligt under första halvåret 1991. Det extra skatteuttag som krävs medför en höjning av skattesatsen med 1,3 procentenheter. Det förhöjda uttaget bör gälla för såväl arbetsgivare som enskilda näringsidkare.

3.2 Uttag av socialavgifter alternativt särskild löneskatt på vissa ersättningar enligt avtalsförsäkringar

3.2.1 Inledning

I proposition 1989/90:110 lade regeringen fram förslag rörande beskattningen av vissa s.k. avtalsförsäkringar (s. 333 ff.).

Förslaget godtogs av riksdagen och innebar i korthet att utfallande belopp för dessa försäkringar, med något undantag, i sin helhet blir skattepliktig inkomst av tjänst eller i förekommande fall näringsverksamhet.

Vad gäller uttag av socialavgifter alternativt särskild löneskatt på ersättningar som utgår enligt dessa försäkringar lades det inte fram några författningsförslag i propositionen. Vissa principuttalanden gjordes emellertid om hur dessa frågor borde lösas samt i vad mån ersättningarna borde vara förmånsgrundande enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL. Dessa principer innebär i korthet följande. Utfallande belopp från AGB och motsvarande beläggs med särskild löneskatt och blir inte förmånsgrundande. Utbetalningar från AGS och motsvarande beläggs med socialavgifter och blir förmånsgrundande. I de fall utbetalningarna avser att komplettera förtidspension tas endast särskild löneskatt ut och ersättningarna blir i dessa fall inte förmånsgrundande. Ersättningar från TFA beläggs med socialavgifter och blir förmånsgrundande. I de fall invaliditetsersättning utbetalas bör i regel endast särskild löneskatt utgå och ersättningarna bör inte vara förmånsgrundande.

I den tidigare nämnda promemorian av den 12 september 1990 har ett mer utförligt förslag redovisats och blivit föremål för remissbehandling.

Jag kommer i det följande att redovisa mitt förslag till reglering av de berörda frågorna. Förslaget ansluter i allt väsentligt till promemorieförslaget. Jag kommer också att ta upp några andra frågor av främst lagteknisk art.

Som framgått av föregående avsnitt har förslaget till ändringar i lagen om särskild löneskatt varit föremål för *lagrådets* granskning. Lagrådet har i sak inte haft någonting att erinra mot det remitterade förslaget såvitt avser uttaget av särskild löneskatt på ersättningar enligt ifrågavarande avtalsförsäkringar. Förslaget i denna del bör därför genomföras från och med år 1991. Med hänsyn härtill finns det inte anledning att företa den av lagrådet föreslagna justeringen i övergångsbestämmelserna till lagen (1990:657) om ändring i AFL.

3.2.2 Uttag av socialavgifter alt. särskild löneskatt på vissa ersättningar enligt avtalsförsäkringar m.m.

Mitt förslag: Utfallande belopp från AGB och motsvarande anordningar skall beläggas med enbart särskild löneskatt.

På ersättningar från AGS och motsvarande skall särskild löneskatt tas ut i de fall ersättningarna avser att komplettera förtidspension.

För ersättningar från TFA skall särskild löneskatt tas ut i de fall ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte avser kompensation för mistad inkomst.

De ersättningar som utgör underlag för särskild löneskatt skall inte vara förmånsgrundande enligt AFL.

Vissa ändringar av lagteknisk natur företas i AFL, SAL, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Promemorians förslag: Överensstämmer med mitt fränsett vissa lagtekniska justeringar.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har i allt väsentligt tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran. Däribland kan nämnas *RFV*, *RSV*, *SPV*, *Landstingsförbundet* och *LO*. Några remissinstanser framför emellertid kritik mot förslaget. *AFA* anser inte att det har skett en analys av om en skattemässig likabehandling uppnås av liknande anställningsförmåner eller av konsekvenserna av förslagens genomförande. Liknande synpunkter har anförts av *SAF*. AFA hävdar bl.a. att vissa sektorer, särskilt den offentliga, kommer att drabbas mindre av de föreslagna förändringarna. Vidare anförs att någon analys av risken för att försäkring i stället tecknas utomlands inte har gjorts. SAF påpekar att löneskatt enligt förslaget skall utgå på AGS-ersättning som kompletterar sjukpension. Motsvarande förmån för tjänstemän, ITP:s sjukpension, synes däremot inte berörd i förslaget. Enligt SAF bör förmåner från ITP resp. AGS/STP behandlas på samma sätt. *Svenska Försäkringsbolags Riksförbund* anför att bl.a. AGS bygger på avtal som inte förutsätter och därmed inte heller reglerar uttag av skatt. Det är inte redovisat i promemorian hur detta skall lösas om särskild löneskatt skall införas under löpande avtalstid.

Några remissinstanser har vidare anfört vissa synpunkter på den lagtekniska utformningen.

Skälen för mitt förslag

Allmänna synpunkter

Med avtalsförsäkringar avses försäkringar som grundar sig på kollektivavtal och vars premier i regel bestäms efter schablonmässiga grunder. De försäkringar som berörs av det förslag jag nu lägger fram är försäkring om avgångsbidrag (AGB m.fl.), avtalsgruppsjukförsäkring (AGS m.fl.) och trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA).

De förändringar som redan företagits i AFL och lagen (1981:691) om socialavgifter, SAL, på grundval av förslagen i prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning medför att de här aktuella ersättningarna i den mån de är inkomstskattepliktiga kommer att utgöra förmånsgrundande inkomst samt underlag för uttag av socialavgifter såvida det inte genom uttryckliga regler anges att så inte skall vara fallet. Endast för den del av ersättningarna som skall bli föremål för särskild löneskatt och därför inte skall utgöra förmånsgrundande inkomst behövs således särskilda regler.

Jag har inledningsvis angett de principer som bör vara vägledande för uttaget av socialavgifter resp. särskild löneskatt. Jag skall i det följande precisera mitt förslag i denna del. Först skall jag emellertid ta upp de erinringar av mer generell karaktär mot förslaget som anförts av AFA och Svenska Försäkringsbolags Riksförbund.

AFA har anfört att det inte synes ha skett någon analys av om skattemässig likabehandling uppkommer av liknande anställningsförmåner. Jag vill med anledning härav framhålla att de av riksdagen i samband med skattereformen beslutade reglerna om beskattning av förmåner som utgår enligt de nu aktuella avtalsförsäkringarna just syftar till att uppnå en likformig behandling i skattehänseende av dessa. De tidigare reglerna har nämligen kraftigt avvikit från en likformig beskattning. I den proposition som låg till grund för riksdagens beslut (prop. 1989/90:110) angavs också principerna för uttag av socialavgifter resp. särskild löneskatt. Till grund för propositionens förslag har legat de överväganden RINK presenterat i sitt betänkande. I detta har utförligt analyserats olikformigheter i det tidigare skattesystemet bl.a. vad avser de nu aktuella ersättningarna. Genom de tidigare företagna och nu föreslagna förändringarna uppnås enligt min mening en betydligt mer likformig beskattning än som var fallet enligt äldre regler.

Jag kan inte heller finna att vissa sektorer, t.ex. den offentliga, skulle särbehandlas i gynnande riktning av förslaget. AFA:s farhågor rörande risken att arbetsgivaren i stället för nuvarande system med kollektivavtalsgrundade försäkringar skulle välja försäkringslösningar utomlands saknar enligt min mening grund. Beskattningen beträffande de här aktuella avtalsförsäkringarna sker av utfallande belopp och några fördelar uppkommer därigenom inte för utländska försäkringar. Beträffande EG-aspekten hänvisar jag till vad jag anför i den frågan beträffande förslaget rörande TGL (avsnitt 3.3.6).

Svenska Försäkringsbolags Riksförbund påpekar att bl.a. AGS bygger på

avtal som inte reglerar uttag av skatt och att det inte är redovisat hur detta skall lösas om särskild löneskatt införs under löpande avtalstid. Detta problem är emellertid enligt min mening helt en fråga för de avtalsslutande parterna.

Avgångsbidrag

Ersättningar enligt AGB och motsvarande anordningar har karaktär av engångsbelopp och betalas ut sedan anställningen upphört, såsom vid pension. Med hänsyn härtill bör endast särskild löneskatt tas ut på dessa ersättningar. Ersättningarna bör därmed inte heller bli förmånsgrundande. De avgångsbidrag jag åsyftar är sådana som enligt den lagstiftning som gällde fram till den 1 juli 1990 enligt tidigare lydelse av 32 § 1 mom. tredje stycket KL delvis var skattebefriade. Både de s.k. A- och B- beloppen bör omfattas av särskild löneskatt.

Beträffande andra avgångsvederlag än de i det föregående nämnda finns enligt min mening inte tillräckliga skäl till särbehandling i förhållande till andra anställningsinkomster. Eftersom avgångsvederlag så gott som alltid torde ha sin grund i ett anställningsförhållande kommer de regelmässigt att utgöra inkomst av tjänst. Med hänsyn till de tidigare nämnda förändringarna som företagits i AFL och SAL kommer de dessutom normalt att utgöra underlag för fulla socialavgifter samt bli förmånsgrundande.

Trygghetsrådet SAF–PTK har i sitt yttrande anfört att enligt bestämmelser i flera trygghetsavtal på såväl det statliga som det privata området utbetalas även annat stöd än avgångsersättningar till enskilda arbetslösa personer. Dessa andra bidrag har inte försäkringskaraktär. I stället är det den individuella situationen och behovet av t.ex utbildning som leder till ett beslut om visst bidrag, som syftar till att återföra arbetslösa till arbetsmarknaden. De ersättningar som nämns är utbildningsbidrag och bidrag till arbetslösa. I likformighetens och tydlighetens intresse bör därför enligt trygghetsrådet vissa tillägg göras till 11 kap. 2 § första stycket AFL så att det klart framgår att dessa ersättningar anses som inkomst av anställning.

Med hänsyn till de förändringar som företagits i 11 kap. 2 § AFL i samband med skattereformen bör det enligt min bedömning emellertid inte råda någon tvekan om att de ersättningar trygghetsrådet nämner utgör inkomst av anställning. Tillräckliga skäl att undanta ersättningarna från uttag av socialavgifter anser jag däremot inte föreligga. Jag anser det därför inte erforderligt att av denna anledning företa någon förändring i stadgandet.

Gruppsjukförsäkring

Ersättningar enligt gruppsjukförsäkring som avses i 32 § 3 a mom. KL (AGS m.fl.) bör inte vara förmånsgrundande när de utges som ett komplement till förtidspension. Endast särskild löneskatt bör då tas ut.

KPA har i sitt remissyttrande framhållit att med förtidspension i detta sammanhang bör jämställas sjukbidrag.

Sjukbidrag enligt AFL utgör folkpension (7 kap. 1 §) eller tilläggspension (13 kap. 1 §). Ersättning som utgör komplement till sjukbidrag bör med hänsyn härtill enligt min mening inte vara förmånsgrundande och därför bli föremål för särskild löneskatt.

Ersättningar på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer (TFA) bör i de flesta fall vara förmånsgrundande. Detta bör gälla för ersättningar som avser att täcka inkomstbortfall under akut sjukdomstid. Motsvarande bör gälla ersättning för bestående arbetsoförmåga om beloppet avser att täcka inkomstförlust och utgår som periodisk livränta. Sådan ersättning får anses utgöra kompensation för mistad inkomst. I de fall ersättningen utgår i form av engångsbelopp och inte avser kompensation för mistad inkomst bör ersättningen dock inte vara förmånsgrundande och endast särskild löneskatt tas ut.

Det kan i sammanhanget påpekas att viss ersättning enligt TFA och motsvarande är skattefri. (Jfr. punkt 1 av anvisningarna till 19 § KL). I dessa fall utgår givetvis inte heller någon särskild löneskatt eftersom en arbetsgivare skall betala särskild löneskatt, liksom socialavgifter, endast på lön eller annan ersättning som är inkomstskattepliktig. (1 § andra stycket lagen om särskild löneskatt enligt nuvarande lydelse jämförd med 2 kap. 3 § SAL.)

Det bör vara den som betalar ut de här aktuella ersättningarna som skall betala den särskilda löneskatten. I propositionen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning uttalades beträffande skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter att den som betalat ut ersättning som utgör underlag för socialavgifter skall vara skyldig att också betala socialavgifterna även om något anställnings- eller uppdragsförhållande inte kan anses föreligga. Denne får således i dessa fall anses som arbetsgivare i enlighet med vad som anges i 3 kap. 2 § AFL. Någon ändring motsvarande den som företagits i sistnämnda lagrum gjordes dock inte i SAL. Jag anser emellertid det befogat att av tydlighetsskäl i 1 kap. 2 § SAL införa en hänvisning till AFL om att den som utger ersättning som är att hänföra till inkomst av anställning i vissa fall skall anses som arbetsgivare, även om mottagaren inte är anställd hos den som utgett ersättningen. Motsvarande bör gälla även beträffande uttaget av särskild löneskatt. I promemorieförslaget uttalades att någon särskild reglering av detta i lagen om särskild löneskatt inte behövdes med hänsyn till det samband som finns mellan den lagen och SAL. För att någon oklarhet inte skall föreligga på denna punkt anser emellertid jag att ett tillägg i detta hänseende bör göras i 1 § lagen om särskild löneskatt.

Förslagen rörande ersättningar enligt vissa avtalsförsäkringar föranleder ändringar i 1 och 2 §§ lagen om särskild löneskatt samt 1 kap. 2 § SAL.

Vissa lagtekniska justeringar

I detta sammanhang vill jag också ta upp ett par lagtekniska justeringar i AFL.

Den första gäller vissa ersättningar m.m. från fåmansföretag enligt 32 § 1 mom. första stycket h och i KL. Sådana ersättningar skall inte vara förmånsgrundande (se bl.a. prop. 1989/90: 110, s. 471 och 596). Bestämmelser härom har tagits in i 2 kap. 4 § SAL samt 3 kap. 2 § och 11 kap. 2 och 3 §§ AFL. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § AFL har emellertid fått en sådan utformning att de här aktuella ersättningarna endast undantas från underlaget för

den sjukpenninggrundade inkomsten såvitt avser inkomst av anställning och inte från underlaget beträffande inkomst av annat förvärvsarbete. Bestämmelsen bör därför ändras så att ersättningar m.m. av detta slag också undantas från underlaget för sjukpenninggrundande inkomst beträffande inkomst av annat förvärvsarbete.

Den andra ändringen gäller 11 kap. 2 § AFL. I samband med skattereformen fick andra stycket av 3 kap. 2 § AFL ny lydelse. Ändringen syftade till att fånga upp vissa förmåner som utges av annan än arbetsgivare. Till dessa bestämmelser hänvisar 11 kap. 2 § andra stycket AFL. Med hänsyn till det samband som finns mellan dessa stadganden bör i klarläggande syfte en justering ske i sistnämnda bestämmelse i enlighet med den förändring som företagits i 3 kap 2 § AFL.

En ändring bör också företas i 9 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare rörande fördelningen av inbetalda belopp mellan källskatt, arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt. Slutligen bör ett tillägg göras i 3 kap. 60 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter rörande redovisning av underlaget för särskild löneskatt.

Förslagen föranleder ändringar i 3 kap. 2 §, 11 kap. 2 och 3 §§ AFL, 2 kap. 4 § SAL, 9 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt 3 kap. 60 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (i dess lydelse enligt prop. 1990/91:5).

Övergångsbestämmelser

Reglerna om uttag av särskild löneskatt för ersättningar enligt AGB m.fl. bör inte gälla för ersättningar som utbetalas på grund av en anställning som upphört före de nya reglernas ikraftträdande, även om ersättningen utbetalas efter den 31 december 1990. Särskild löneskatt bör inte heller tas ut för ersättningar enligt AGS och TFA och motsvarande när ersättningen föranleds av sjukfall som inträffat före den 1 januari 1991.

3.3 Den skattemässiga behandlingen av grupplivförsäkring i tjänsten eller yrket

Till de tidigare berörda avtalsförsäkringarna hör även den s.k. tjänstegrupplivförsäkringen. Beträffande den försäkringen föreslogs inga ändringar i proposition 1989/90:110. Det uttalades emellertid att beskattningsfrågan skulle utredas vidare. Ett förslag om särskild premieinkomstskatt m.m avseende tjänstegrupplivförsäkring har presenterats i en inom finansdepartementet den 5 juli 1990 upprättad promemoria, dnr 3515/90. Promemorian har remissbehandlats. Remissinstanserna framgår av *bilaga 1*.

3.3.1 Närmare om tjänstegruppliv m.m.

Förmånen av fri grupplivförsäkring tillkommer de allra flesta arbetstagare och andra yrkesverksamma. Försäkringen är utformad så att ersättning kan utges till efterlevande vid dödsfall. Ersättning kan utgå i form av begravningshjälp, grundbelopp och barnbelopp. Omfattningen av försäkringsskyddet varierar beroende på om skilda förutsättningar uppfyllts enligt villkoren.

Inom SAF-LO-området gäller TGL (tjänstegrupplivförsäkring). TGL grundar sig på kollektivavtal och premierna bestäms efter schablonmässiga grunder. De betalas av arbetsgivaren med en viss procentsats av lönesumman, för närvarande 0,35 %.

Även för enskilt anställda tjänstemän gäller tjänstegruppliv, för de flesta enligt avtal mellan SAF och Privattjänstemannakartellen PTK. Försäkringen handhas av SPP – Förenade Liv – Folksam samt Ränte – och Kapitalförsäkringsanstalten, ömsesidigt livförsäkringsbolag (RKA). Premie utgår i form av ett fast krontal.

På det kommunala området handhas tjänstegrupplivförsäkringen av KFA (Kommunernas försäkringsaktiebolag). Försäkringen överensstämmer i allt väsentligt med TGL.

På det statliga området gäller ett med tjänstegruppliv jämförbart skydd utan samband med tecknad försäkring. Ersättning betalas i förekommande fall ut av statens löne- och pensionsverk (SPV) och belastar pensionsanslaget. Vissa huvudmän, t.ex. postverket och SJ, står slutligt själva för kostnaderna. Några huvudmän, exempelvis riksmarskalkämbetet och riksdagens förvaltningskontor, betalar premier för vissa kategorier arbetstagare. I dessa fall uppgår premierna för varje arbetstagare för närvarande till 300 kr.

För lantbrukare och skogsbrukare gäller ett särskilt försäkringsskydd, grupplivförsäkring genom avtal (GLA). För lantbrukare sker finansieringen inom ramen för de belopp som tillerkänns jordbruket som kompensation till följd av kostnadsutvecklingen och anpassningen av jordbrukarnas inkomster till den allmänna inkomstutvecklingen. För skogsbrukarna sker finansieringen genom skogsvårdsavgifterna. Medlen handhas av statens jordbruksnämnd och skogsstyrelsen. De betalas ut till Lantbrukarnas Riksförbund resp. Skogsägarnas Riksförbund, som i sin tur svarar för premiebetalningarna. Försäkringsgivare är försäkringsaktiebolaget Agria.

Även för yrkesfiskare och renskötare finns ett motsvarande försäkringsskydd. För yrkesfiskarnas del finansieras detta genom medel från prisregleringskassan för fisk och, såvitt gäller renskötare, genom medel från anslaget till främjande av rennäringen. Dessa medel handhas av jordbruksnämnden och lantbruksstyrelsen. De betalas ut till Sveriges Fiskares Riksförbund och till Svenska Samernas Riksförbund. Resp. förbund svarar i sin tur för premiebetalningarna till Förenade Liv och Folksam, som är försäkringsgivare.

Även egenföretagare har möjlighet att teckna försäkring avseende bl.a. tjänstegruppliv hos AFA. För dessa skall premier betalas i form av ett fast krontalsbelopp, som grundar sig på genomsnittlig premie för TGL.

Det bör nämnas att samtliga nu behandlade försäkringsformer för gruppliv är grundade på kollektivavtal eller på kollektiva försäkringslösningar för lantbrukare m.fl. För samtliga försäkringsskydd gäller att den anställde eller yrkesverksamme inte själv står för kostnaden. För egenföretagare gäller dock att dessa själva måste betala en premie. Egenföretagarens kostnad är enligt särskilda bestämmelser en avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten.

Från de berörda försäkringarna skall alltså skiljas sådan grupplivförsäkring som helt saknar samband med tjänsten eller yrket. Motsvarande gäller även grupplivförsäkring som visserligen kan ha samband med tjänsten, men

där premien betalas av den enskilde. De frågeställningar som uppkommer om en grupplivförsäkring som inte är kollektivavtalsgrundad bekostas av arbetsgivaren kommer att behandlas i det följande.

3.3.2 Skatte- och avgiftsregler

Premieförmånen eller intjänad förmån avseende grupplivförsäkring tas inte upp till beskattning hos arbetstagaren eller den yrkesverksamme. Endast om förmånen åtnjuts på grund av enskild tjänst och utgår efter väsentligt förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statens tjänst, skall förmånen tas upp som intäkt och då till den del den utgått efter förmånligare grunder än de som gäller för nämnda befattningshavare (32 § 3 a mom. KL).

Inte heller för de särskilda kategorierna lantbrukare, skogsbrukare, yrkesfiskare och renskötare tas premieförmånen upp till beskattning (punkt 12 av anvisningarna till 22 § KL i lydelse enligt SFS 1990:650).

För egenföretagare gäller att premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egenskap av utövare av viss näringsverksamhet, utgör avdragsgill omkostnad i verksamheten. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmånen enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som omkostnad i näringsverksamheten (punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL enligt SFS 1990:650).

Tjänstegruppliv är närmast att betrakta som en form av kapitalförsäkring. Enligt allmänna regler för sådana försäkringar sker inte någon inkomstbeskattning av utfallande belopp.

Även om s.k. förmånstagareförordnande inte föreligger enligt lagen (1927:77) om försäkringsavtal, skall vad som utfaller på grund av statens grupplivförsäkring eller jämförbar av kommunal eller enskild arbetsgivare avtalad grupplivförsäkring, anses som arvfallen egendom. Som skattefritt belopp skall därvid enligt nuvarande bestämmelser avräknas ett belopp som motsvarar sex gånger basbeloppet enligt lagen om allmän försäkring, för närvarande ca 178 000 kr (12 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt).

Eftersom premieförmånen eller intjänad förmån inte är skattepliktig beläggs den inte med socialavgifter och är inte heller förmånsgrundande i socialförsäkringshänseende.

3.3.3 Tidigare behandling

För att TGL och motsvarande anordningar skulle behandlas likformigt i skattehänseende, krävdes det enligt *RINK* en beskattning av den förmån det innebär att arbetsgivaren tillhandahåller försäkringsskydd genom premiebetalning eller på annat sätt.

RINK föreslog därför att premieförmånen togs upp till beskattning och att den i princip värderades till arbetsgivarens kostnad. Som allmän vägledning för värdering av förmånen borde kunna gälla den genomsnittliga kostnaden per anställd. RINK föreslog vidare att socialavgifter på ett underlag motsvarande förmånsvärdet skulle tas ut.

RINK:s förslag mötte en relativt kraftig kritik från remissinstanserna. Kritiken riktade främst in sig på svårigheterna att i det enskilda fallet få fram ett rättvisande förmånsvärde. Bl.a. framhölls svagheten i sambandet mellan den schablonmässigt bestämda premiekostnaden och försäkringsskyddet i det enskilda fallet. Vidare uttrycktes farhågor för att en förmånsbeskattning skulle kunna hota solidariteten mellan olika försäkrade grupper.

I lagrådsremissen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning fullföljdes i princip RINK:s förslag.

För tjänstegrupplivförsäkringen utgick förslaget från att beskattningen borde ske på ett starkt schablonmässigt sätt. Dåvarande departementschefen anförde bl.a. följande.

För dem som omfattas av TGL bör den procentsats på lönesumman som arbetsgivaren betalar i avgift fördelas på den anställde. Av förenklingsskäl bör procentsatsen inte anknyta till den enskildes månads- eller årsinkomst, utan förmånsvärdet bör grundas på en tillämpning av denna procentsats på genomsnittlig inkomst för den kategori som berörs. Det bör ankomma på regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer, att utfärda verkställighetsföreskrifter härom. – – –

Lagrådet avstyrkte emellertid förslaget mot bakgrund av att den föreslagna formen för reglering inte ansågs förenlig med kravet på lagform i regeringsformen. Enligt lagrådet fordrades det att förutsättningarna för skattskyldighet och de principer som skall iakttas vid utformningen av schablonerna anges i lagtexten med tillräcklig precision.

I den efterföljande propositionen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning föreslogs inga ändringar i den skattemässiga behandlingen beträffande tjänstegruppliv. Frågan borde i stället övervägas ytterligare. Det anfördes bl.a. följande (s. 338 f.).

Starka neutralitetsskäl talar i och för sig för att en beskattning av premieförmån beträffande TGL m.m. kommer till stånd enligt de riktlinjer kommittén angett. Jag vill här också skjuta in att samtliga försäkringar alltefter de tillkommit givits en icke-neutral förmånsbehandling vid beskattningen. När nu beskattningen av arbetsinkomster reformeras med den övergripande målsättningen att åstadkomma neutralitet är det av vikt för framtiden att det klargörs att förmåner vid sidan av kontant lön som tillkommit genom avtal mellan arbetsmarknadens parter inte skall behandlas annorlunda än andra anställningsförmåner. Även det talar i sak för att premieförmånen avseende TGL beskattas. – – –

Jag ansluter mig till de skäl lagrådet anför mot den föreslagna lösningen. Ändringsförslagen i lagrådsremissen bör alltså inte genomföras.

Det anförda innebär emellertid ett avsteg från grundregeln att förmåner på grund av tjänsten, innefattande förmåner vid sidan av kontant lön utgör skattepliktig intäkt. Avsteget motiveras av de svårigheter som på grund av den speciella uppbyggnaden av tjänstegrupplivförsäkringen är förenade med att uppnå en likformig och neutral förmånsbeskattning hos den enskilde.

Mitt ställningstagande innebär alltså att en förmånsbeskattning inkl. uttag av socialavgifter enligt de riktlinjer som föreslogs i lagrådsremissen inte bör komma till stånd. Det finns emellertid anledning att söka finna ett alternativt system för beskattning som tillgodoser den typ av krav på avgränsningar och

preciseringar som lagrådet nämner i sitt yttrande. Jag avser att i höst återkomma med förslag i denna fråga.

3.3.4 Promemorieförslaget

Inom finansdepartementet har som nämnts inledningsvis upprättats en promemoria med förslag till ändrad skatte- och avgiftsmässig behandling av tjänstegrupplivförsäkring (Dnr 3515/1990). Förslaget omfattar tjänstegruppliv för arbetstagare i enskild och offentlig verksamhet och vissa andra kategorier yrkesverksamma som t.ex. lantbrukare.

Förslaget innebär att de försäkringsföretag som handhar försäkringen skall betala en särskild premieinkomstskatt avseende tjänstegruppliv till staten. För dem som omfattas av statligt tjänstegruppliv – vilket gäller utan samband med tecknad försäkring – föreslås att den myndighet som betalar ut ersättning (SPV) skall betala en motsvarande skatt. Den föreslagna skatten uppgår till 45 % av underlaget.

Vissa ändringar föreslås dessutom i de regler som gäller för egenföretagares avdragsrätt för premie för grupplivförsäkring. De föreslagna ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1991.

Remissinstansernas inställning i stort

Förslaget har fått ett blandat mottagande. *RFV, SPV* och *Kommunernas försäkringsaktiebolag; KFA*, har ingen erinran mot förslaget. *Försäkringsinspektionen* anser bl.a. att såväl konkurrenspolitiska som praktiska och sociala aspekter talar för att tjänstegrupplivförsäkringen liksom hittills undantas från skatteplikt. *Hovrätten för Nedre Norrland* ifrågasätter om inte samma beskattningsmetod är att föredra för alla former av tjänstegruppliv. *Kammarrätten i Stockholm* anser att förslaget är svårförståeligt mot bakgrund av att lagrådets kritik mot det ursprungliga förslaget om förmånsbeskattning främst var av formellt slag.

Företrädare för *försäkringsbranschen* framhåller bl.a. att förslaget kommer att öka kostnaderna och drabba redan tidigare hårt ekonomiskt belastade grupper. Utöver ett antal tekniska synpunkter på förslaget anförs också att TGL måste ses som en viktig del av det sociala trygghetsnätet. *SPP* och *Förenade Liv* t.ex. anser att skattens storlek av denna anledning bör reduceras väsentligt. *AFA* framhåller, utöver tekniska synpunkter, bl.a. att förslaget inte är kostnadsneutralt och att skattesatsen bör sänkas till 30 %. Bolaget åberopar därvid vad som gäller för tjänstepensionsförsäkring jämfört med annan pensionsförsäkring enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

LO tillstyrker förslaget men har synpunkter på bl.a. avgränsningsfrågor. *LRF* kritiserar förslaget både från materiella och tekniska utgångspunkter. *SAF* anser att det skydd mot ekonomiska påfrestningar som TGL ger vid dödsfall är särskilt angeläget med hänsyn till att direkt motsvarighet saknas inom socialförsäkringen. Genom att premierna ingår i förhandlingarna om löneutrymmet på den privata arbetsmarknaden men normalt inte på det statliga området blir skatten inte kostnadsneutral mellan sektorerna. Enbart premieinkomstskatten innebär att de utfallande beloppen måste nära nog halveras vid bibehållen premienivå. *Sveriges Fiskares Riksförbund SFR* av-

styrker förslaget och anför bl.a. att det utgör ett hot mot systemet med trygghetsförsäkring. *TCO* anser att förändringarna i den allmänna försäkringen av efterlevandeskyddet närmast förstärkt behovet av en kollektiv tjänstegrupplivförsäkring. *SAF* framför liknande synpunkter.

3.3.5 Allmänna utgångspunkter för ett alternativt system

Det är mot bakgrund av de strävanden som kännetecknar skattereformen i stort och som omfattar även de s.k. avtalsförsäkringarna angeläget att åstadkomma en neutral skatte- och avgiftsmässig behandling även vad gäller tjänstegrupplivförsäkringen. Jag anser inte att de skäl som anförs mot en beskattning av just denna försäkringsform är av sådan tyngd att den nuvarande särbehandlingen bör gälla även framdeles.

Från principiell synpunkt borde förmånen av fri grupplivförsäkring tas upp till beskattning med ett förmånsvärde hos den anställde eller yrkesverksamme. Jag delar alltså den grundsyn som kommer till uttryck i kammarrättens i Stockholm remissyttrande. Mot bakgrund av de betydande tekniska svårigheter som är förenade med att åstadkomma en i praktiken fungerande och rättvis förmånsbeskattning hos den enskilde finner jag dock inte skäl att frångå mitt tidigare ställningstagande i den frågan.

En annan lösning bör alltså eftersträvas. Jag anser därvid att den remissbehandlade promemorian tillsammans med synpunkterna från remissinstanserna bör kunna tjäna som underlag för de åtgärder jag kommer att föreslå i det följande.

Även grunduppbyggnaden av förslaget i promemorian är sådan att förslaget bör kunna ligga till grund för lagstiftning. Däremot finns det skäl att i vissa delar avvika från och komplettera förslaget. Till dessa frågor och till remissinstansernas synpunkter återkommer jag mer i detalj i det följande.

3.3.6 Särskild premieskatt för försäkringsföretag

Mitt förslag: Försäkringsföretag som handhar grupplivförsäkring blir skyldiga att betala en särskild premieskatt till staten.

Skattskyldigheten omfattar alla typer av grupplivförsäkring som utgår på grund av tjänsten eller yrket, oavsett om förmånen har sin grund i kollektivavtal eller annat avtal.

Promemorieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt, dock att promemorieförslaget inte omfattade s.k. individuell men av arbetsgivaren betald grupplivförsäkring.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna avstyrker förslaget. *Försäkringsinspektionen* befarar att försäkring kan komma att av kostnadsskäl tecknas i utlandet. Flera remissinstanser, däribland *kammarrätten i Stockholm* och *RRV* anser att förslaget saknar underlag för bedömning av om de alternativa beskattningsmetoderna för försäkringsgivare resp. staten är likvärdiga. *Hovrätten för Nedre Norrland* ifrågasätter om inte samma beskattningsmetod bör gälla för alla former av tjänstegrupplivförsäkring. *Företrä-*

dare för försäkringsbranschen anser att förslaget inte är neutralt mellan privat och statlig sektor och har tekniska synpunkter på förslaget. Vidare framhålls risken för att försäkring tecknas i utlandet och för att vissa arbetsgivare själva övergår till att betala ut ersättning utan att försäkring tecknats. *AFA* framhåller att förslagets förhållande till EG-aspekten inte har utretts i promemorian. *LO* tillstyrker i huvudsak. Övriga organisationer på arbetsmarknaden, däribland *SAF*, *LRF* och *TCO* avstyrker förslaget.

Skälen för mitt förslag: Som tidigare framhållits anser jag att grunduppbyggnaden av promemorieförslaget är sådan att förslaget med vissa justeringar kan ligga till grund för lagstiftning.

I den senare framställningen kommer jag att behandla några av de synpunkter som remissinstanserna lämnat angående konsekvenserna av ett förslag med den inriktning som ges i promemorian. Jag syftar bl. a. på möjligheten att vissa arbetsgivare kan komma att övergå till att själva betala ut ersättning i stället för att teckna försäkring samt på att försäkring kan komma att tecknas i utlandet.

Ett grundläggande syfte med en alternativ beskattningsmetod är att den bör ersätta en individuell förmånsbeskattning avseende grupplivförsäkring med ett mer lätthanterligt beskattningssystem som ger i stort sett samma skattebelastning som en individuell förmånsbeskattning. Ett system med premieinkomstskatt hos försäkringsgivaren har den fördelen att antalet skattskyldiga blir litet. Skatteuttaget kan också avvägas så att en neutral beskattning av premieförmånen kan uppnås.

En godtagbar lösning åstadkoms därför om en särskild premieskatt för försäkringföretag baserad på influtna premier införs. Frågorna om skattesats och underlaget för den särskilda premieskatten kommer att behandlas i ett senare avsnitt. I sammanhanget vill jag nämna att de förslag jag lämnar i det avsnittet om skattesatser och beskattningsunderlag vid olika typer av försäkringslösningar bör vara ägnade att åstadkomma likformighet mellan olika sektorer. Jag vill vidare framhålla, att tjänstegrupplivförsäkringen måste anses påverka löneutrymmet i stort även inom den statliga sektorn. Den föreslagna beskattningen kan därför inte anses innebära någon diskriminerande särbehandling av tjänstegrupplivförsäkringen inom den privata sektorn.

Vad gäller EG-aspekten synes någon enhetlig lösning av beskattningsfrågor beträffande försäkringar som kan sägas komplettera allmänna försäkringssystem i vart fall inte föreligga för närvarande. Mot denna bakgrund kan det inte anses föreligga något hinder för ett förslag med den inriktning jag nu lägger fram. Skulle en enhetlig lösning av hithörande frågor komma till stånd inom EG finns möjlighet att i framtiden överväga härav eventuellt föranledda frågor.

Promemorieförslaget omfattar till följd av sin utformning endast vissa huvudfall av kollektivavtalsgrundad grupplivförsäkring samt den grupplivförsäkring som finns för lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare samt renskötare och som finansieras i särskild ordning. Vissa tekniska brister vidlåder därför förslaget. En annan följd av promemorieförslaget är att individuell av arbetsgivare betald grupplivförsäkring inte omfattas av den särskilda premieinkomstskatten. Även om det torde finnas något större förutsättningar att för sådana fall kunna individualisera premieförmånen talar övervägande

skäl för att även dessa bör omfattas. En sådan lösning innebär att den nuvarande regeln i 32 § 3 a mom. KL om principiell skattefrihet för den enskildes förmån av fri grupplivförsäkring bör kvarstå oförändrad.

En annan följd av promemorieförslagets utformning torde vara att egenföretagare som för egen del ansluter sig till tjänstegrupplivförsäkring knappast omfattas av särskild premieinkomstskatt. Så bör emellertid vara fallet och promemorieförslaget bör därför kompletteras så att detta framgår. För egenföretagares del innehåller vidare promemorieförslaget en ändring av punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL som innebär att avdragsrätten uttryckligen begränsas till att avse premie för kollektivavtalsgrundad grupplivförsäkring. En sådan åtgärd är emellertid inte motiverad med hänsyn till förslagets räckvidd för anställda i allmänhet och den föreslagna ändringen bör därför inte vidtas. Däremot bör bestämmelsen justeras något för att åstadkomma en neutral skattemässig behandling av anställda och egenföretagare. Ändringen behandlas i samband med övriga frågor i ett senare avsnitt.

De till *lagrådet* remitterade lagförslagen innefattade en reglering som syftade till att undanröja de nyss påtalade bristerna i promemorieförslaget. Som lagrådet framhållit i sitt yttrande är emellertid förslaget till lag om särskild inkomstskatt för premie för grupplivförsäkring i vissa fall, m.m. onödigt invecklat och har dessutom fått en mindre adekvat benämning med hänsyn bl a. till att skatteplikten enligt den föreslagna lagen för vissa skattskyldiga tar sikte på utbetalade belopp. Även i övrigt innehåller det till lagrådet remitterade förslaget vissa brister. Lagrådet har till sitt yttrande fogat ett förslag till *lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.*, som innefattar betydande förenklingar och bättre överskådlighet. Lagrådets förslag bör därför godtas och läggas till grund för lagstiftning. Förslaget kommenteras närmare i specialmotiveringen.

De synpunkter lagrådet i övrigt tar upp i sitt yttrande kommer att beröras i det följande.

3.3.7 Skattskyldighet för arbetsgivare som själva betalar ut ersättning som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring

Mitt förslag: En skyldighet att betala skatt som motsvarar särskild premieskatt införs för vissa arbetsgivare.

Skattskyldighet föreligger om en arbetsgivare utan att försäkring tecknats för anställdas räkning betalar ut ersättning som motsvarar ersättning på grund av fri grupplivförsäkring.

Promemorieförslaget: Skattskyldighet föreslås för staten som arbetsgivare och utbetalare.

Remissinstanserna: Några remissinstanser bl.a. *AFA* pekar på att en följd av ett system med premieinkomstskatt kan bli att vissa arbetsgivare kommer att välja att själva betala ut ersättning som motsvarar försäkring.

Skälen för mitt förslag: Den i promemorian förordade alternativa beskattningsmetoden för staten innebär att staten – eftersom staten inte tecknar försäkring utan själv betalar ut ersättning motsvarande grupplivförsäkring – görs skattskyldig.

Som framhållits vid remissbehandlingen kan emellertid en premieinkomstskatt av det förordade slaget leda till att andra arbetsgivare än staten övergår till att själva utan samband med någon tecknad försäkring betala ut dödsfallsersättningar som motsvarar grupplivförsäkring.

Av likformighetsskäl krävs att det för sådana arbetsgivare införs en skyldighet att, i likhet med vad som bör gälla för staten, betala en skatt som motsvarar särskild premieskatt.

Mitt förslag innebär följande. För staten föreligger skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning enligt avtal som motsvarar avtal om grupplivförsäkring. Skatteplikt föreligger i den mån förmånen av försäkringen inte utgör skattepliktig intäkt enligt bestämmelserna i 32 § 3 a mom. KL. I övrigt hänvisas till specialmotiveringen till 3 § andra stycket i förslaget till lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.

För annan arbetsgivare än staten föreligger skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning, i den mån ersättningen utgår enligt villkor och med belopp som i huvudsak motsvarar utbetalning av staten. Som *lagrådet* framhåller i sitt yttrande saknas det stöd i lag för att utbetalningar, som inte har samband med någon tecknad försäkring, inte utgör skattepliktig intäkt. Jag delar härvid lagrådets bedömning att en ändring i KL behövs för att klargöra att utbetalningar i de nu avsedda fallen inte skall medföra skatteplikt enligt KL för mottgaren. Skattefrihet bör dock endast föreligga bara i den mån utfallande belopp inte väsentligt överstiger vad som kan utgå för befattningshavare i statens tjänst. Överskjutande belopp bör alltså medföra skatteplikt. En ändring bör vidtas i 19 § KL med denna innebörd. I övrigt hänvisas till specialmotiveringen.

Frågan om skattesats och underlaget för skatten i de nu berörda fallen behandlas senare.

3.3.8 Skattskyldighet för arbetsgivare och näringsidkare som tecknar försäkring som motsvarar grupplivförsäkring utomlands

Mitt förslag: För arbetsgivare och näringsidkare som tecknar försäkring som motsvarar grupplivförsäkring utomlands införs en skyldighet att betala en skatt som motsvarar särskild premieskatt.

Promemorieförslaget: Motsvarighet saknas.

Remissinstanserna: Några remissinstanser däribland *försäkringsinspektionen* och *AFA* anser att en följd av förslaget om premieinkomstskatt kan bli att försäkring i stället tecknas utomlands.

Skälen för mitt förslag: Som berörts i föregående avsnitt kan en premieinkomstskatt hos försäkringsföretag innebära incitament till lösningar som syftar till att undvika en skattebelastning på grupplivförsäkring i tjänsten. Utöver möjligheten att vissa arbetsgivare kan komma att själva betala ut ersättning motsvarande försäkring är det således inte otänkbart att vissa arbetsgivare och näringsidkare väljer att teckna försäkring utomlands som motsvarar grupplivförsäkring.

Eftersom utländska försäkringsföretag inte kan omfattas av en svensk premieskatt bör åtgärder vidtas som säkerställer en skattemässigt neutral behandling för utlandstecknade försäkringar.

Den naturligaste lösningen är att arbetsgivare och näringsidkare som tecknar försäkring utomlands motsvarande grupplivförsäkring för anställda eller för egen del blir skyldiga att betala en skatt som motsvarar särskild premieskatt.

I sammanhanget kan nämnas att premie som betalas till utländska försäkringsföretag i de nu berörda fallen även kan komma att träffas av skatteplikt enligt lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar. I denna del har *lagrådet* vissa synpunkter. Jag återkommer till detta i nästa avsnitt. Där behandlas även frågor om skattesats och beskattningsunderlaget i dessa fall.

3.3.9 Skattesats och beskattningsunderlag m.m.

Mitt förslag: För försäkringsföretag skall skattesatsen vara 42,7 % av beskattningsunderlaget. Underlaget utgörs av 95 % av de premieinkomster som inkommer och avser grupplivförsäkring i tjänsten eller yrket. Skatteplikt inträder när premie mottas.

För arbetsgivare som utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut ersättning som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring skall skattesatsen vara 74,6 % av beskattningsunderlaget. Underlaget utgörs av utbetalt belopp. Skatteplikt inträder vid utbetalning.

För arbetsgivare eller näringsidkare som tecknar försäkring utomlands som motsvarar grupplivförsäkring i tjänsten eller yrket skall skattesatsen vara 74,6 % av beskattningsunderlaget. Underlaget utgörs av 95 % av betald premie. Skatteplikt inträder vid premiebetalning.

Promemorieförslaget: Överensstämmer endast delvis med mitt.

Remissinstanserna: *Företrädare för försäkringsbranschen* anser att förslagets tekniska utformning leder till bristande neutralitet mellan enskild och statlig sektor om skattesatsen 45 % skall gälla för båda sektorerna. Flera remissinstanser, exempelvis *AFA*, *Förenade Liv* och *LRF* anser att skattesatsen bör sättas lägre än vad som motsvarar 45 %. Från branschen framförs vidare tekniska synpunkter vad gäller beskattningsunderlaget.

Skälen för mitt förslag: Som tidigare anförts syftar den föreslagna regleringen i princip till att ersätta individuell förmånsbeskattning avseende premieförmån för grupplivförsäkring med ett system där beskattningen i stället bör träffa försäkringsföretaget eller arbetsgivaren. En individuell förmånsbeskattning skulle i princip innebära ett betydligt högre genomsnittligt skatteuttag inkl. socialavgifter än det som förs fram i promemorian.

Enligt min mening bör skattesatsen bestämmas på följande sätt.

Normen för skatteuttaget bör vara den sammanlagda skatten för kontantlön som beläggs med särskild löneskatt. En kontantlön på 100 kr. ger därvid en särskild löneskatt på 22,2 % samt för flertalet endast kommunal inkomst-

skatt om ca 30 %. Arbetsgivarens bruttokostnad för en kontantlön på 100 kr. uppgår till 122,2 kr., medan lönen efter skatt uppgår till 70 kr. Skillnadsbeloppet, (122,2 – 70) 52,2 kr., utgör den antagna skatt som kan ligga till grund för beräkningen av skattesats för de skilda fall som omfattas av förslaget.

Oberoende av hur försäkringsskyddet har anordnats bör en antagen ersättning om 70 kr. bli föremål för en sammanlagd skatt på 52,2 kr.

I de fall försäkringsskydd föreligger genom att försäkring tecknas i Sverige skall skattskyldighet åvila försäkringsföretaget. Arbetsgivarens premie, eller dennes bruttokostnad, uppgår i dessa fall till 122,2 kr. Den avsedda skatten om 52,2 kr. erhålls då genom att beskattningsunderlaget, som består i den premie som försäkringföretaget tar emot, beläggs med en skatt på 42,7 %.

Om en arbetsgivare själv, utan något samband med tecknad försäkring, betalar ut en för mottagaren skattefri ersättning som motsvarar ersättning som utgår på grund av försäkring, skall skattskyldigheten åvila arbetsgivaren och därvid baseras på utbetalt belopp. Detta belopp uppgår i det redovisade exemplet till 70 kr. och den avsedda skatten om 52,2 kr. erhålls genom att det utbetalda beloppet beläggs med en skatt på 74,6 %.

Om en arbetsgivare eller en näringsidkare betalar premie för försäkring i utlandet bör skattesatsen bestämmas utifrån det antagandet att inkomstbeskattning sker varken i utlandet eller hos den som mottar utfallande ersättning. I dessa fall skall skattskyldigheten åvila arbetsgivaren eller näringsidkaren. Premiekostnaden, liksom beskattningsunderlaget, uppgår till 70 kr. i exemplet och den avsedda skatten om 52,2 kr. erhålls genom att premien beläggs med en skatt på 74,6 %.

I sammanhanget vill jag framhålla att det – för den händelse den särskilda löneskatten justeras med hänsyn till förändringar av socialavgifterna – kan finnas anledning att justera även de nu angivna skattesatserna.

Från försäkringsgivarhåll har framförts att skatteunderlaget blir för stort för dem jämfört med statlig sektor vid samma skattesats. Det har därvid åberopats att premierna vid en oförändrad förmånsnivå måste höjas så att de även inkluderar den föreslagna skatten. Enligt försäkringsgivarna måste därför skattesatsen sänkas eller alternativt underlaget begränsas för dem.

Även *lagrådet* har vissa synpunkter på frågan om skattesats. I sitt yttrande anger lagrådet att procenttalet för uttag av skatt vid premiebetalning har beräknats med utgångspunkt bl. a. i en särskild löneskatt om 22,2 procent. Lagrådet hänvisar till vad lagrådet anför i sitt yttrande om löneskatt på pensioner i fråga om procentsats för den särskilda löneskatten vid tryggande i förtid av ett pensionsåtagande. Enligt lagrådet har de därvid anförda synpunkterna samma giltighet beträffande premiebetalningar vid den nu diskuterade skatten. I fråga om *löneskatt på pensioner* anför lagrådet att en inbetalning för att trygga ett åtagande som sker en väsentlig tidsrymd före pensionsutbetalning förefaller böra beläggas med särskild löneskatt efter en lägre procentsats.

I denna fråga vill jag framhålla följande. Den nu föreslagna beskattningen har som grundläggande syfte att ersätta en individuell förmånsbeskattning med ett enklare system där skattskyldigheten i de flesta fall kan antas komma att åvila försäkringsföretag. Vid en individuell förmånsbeskattning är principen den att skattskyldighet uppkommer för arbetstagaren samtidigt som förmånen, dvs. premieförmånen åtnjuts. Detta bör vara utgångspunkten för

den nu föreslagna beskattningsmetoden. Denna utgångspunkt har också legat till grund för de förordade skattesatserna. Enligt min mening bör de skattesatser jag föreslår för skilda underlag och skattskyldiga i tillräcklig utsträckning anses uppfylla kraven på likformighet.

Vad gäller de nyss berörda synpunkterna från försäkringsgivarhåll vill jag säga att den föreslagna beskattningen givetvis kommer att innebära att kostnaderna för försäkringen höjs vid en oförändrad förmånsnivå. Detta kan emellertid inte anses utgöra ett tillräckligt skäl att reducera skattesatsen för försäkringsföretag.

Från försäkringsgivarhåll har vidare framförts en del synpunkter med anknytning till speciella rutiner för premiebestämning och betalnings- samt avräkningstidpunkt. Synpunkterna rör bl.a. frågor med anknytning till s.k. preliminär premie och definitiv premie, bruttopremie och återbäring samt s.k. fiktiv premie som redovisas i vissa fall. *Förenade Liv* föreslår att skatteunderlaget definieras som den av arbetsgivaren faktiskt inbetalda premien under beskattningsåret. *AFA* anser att de premieförändringar som sker i samband med slutavräkning lämpligen bör påverka skatteunderlaget det år avräkningen sker.

För egen del vill jag framhålla att den föreslagna beskattningen hos försäkringsföretagen av förenklingsskäl bör ske på ett relativt schabloniserat sätt. Jag delar härvid de synpunkter som framförts från Förenade Liv och AFA. Beskattningsunderlaget bör alltså i princip bestämmas av de premieinkomster som inflyter dvs. som kommer försäkringsföretagen till del under beskattningsåret. I detta ligger att underlaget löpande kommer att påverkas av årliga slutavräkningar. De eventuella hanteringsproblem som kan uppstå torde därför främst uppstå vid övergången under år 1991.

I vissa fall kan det emellertid inträffa att beskattningsunderlaget blir för stort exempelvis på grund av att preliminärt inbetald premie blivit för hög med anledning av att försäkringsföretagets debiteringsunderlag för en viss arbetsgivare varit felaktigt. En särskild regel som tar sikte på att reducera försäkringsföretagets beskattningsunderlag för nästföljande beskattningsår bör införas för liknande fall. Denna regel kommenteras närmare i specialmotiveringen.

Influtna premier avser till en del att täcka omkostnader hos försäkringsföretaget vid sidan av försäkringsutbetalningar. Beskattningsunderlaget bör därför begränsas för försäkringföretag. Med ledning av inhämtade uppgifter och beräkningar bör omkostnadsdelen schablonmässigt kunna bestämmas till ca 5 %. Beskattningsunderlaget för försäkringsföretag bör utgöras av 95 % av influtna premier.

För arbetsgivare som själva utan samband med tecknad försäkring betalar ut dödsfallsersättningar bör underlaget för beskattningen utgöras av utbetalt belopp.

För arbetsgivare eller näringsidkare som tecknar försäkring utomlands bör beskattningsunderlaget utgöras av 95 % av betald premie. *Lagrådet* framhåller att en premiebetalning till en utländsk försäkringsrörelse belastas även av skatt med 15 procent av hela premiebeloppet enligt lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar. Detta innebär, anför lagrådet, att hela beskattningsunderlaget för den nu diskuterade skatten blir ojämkat under-

lag även för annan skatt och denna dubbelbeskattning leder till ett skatteuttag om ca 90 procent.

Med anledning av vad lagrådet anför i denna del vill jag framhålla att den påtalade dubbelbeskattningen endast är skenbar. Den nu föreslagna beskattningen av premie för grupplivförsäkring syftar till att ersätta en individuell förmånsbeskattning hos den anställde. Den beskattning som sker enligt lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar har ett helt annat syfte, nämligen att ersätta den beskattning som eljest sker av avkastningen på kapitalförsäkring.

För försäkringsföretag bör skatteplikt inträda när premie tas emot. För arbetsgivare som själv betalar ut ersättning som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring bör skatteplikt inträda vid utbetalning. För arbetsgivare och näringsidkare som tecknar försäkring utomlands bör skatteplikt inträda vid premiebetalning.

3.3.10 Förfaranderegler

Mitt förslag: Administration och uppbörd av den särskilda premieskatten sker enligt de regler som finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Den som är skattskyldig skall anmäla sig för registrering hos riksskatteverket, som blir beskattningsmyndighet.

Kalendermånad blir redovisningsperiod. En dispensmöjlighet föreslås vad gäller redovisningsperioder och en särskild övergångsregel föreslås som innebär att den första redovisningsperioden för år 1991 förlängs till att omfatta tiden den 1 januari – den 30 juni.

Promemorieförslaget: Överensstämmer i sina grunddrag med mitt.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna berör inte frågan. *RSV* anser att samma redovisnings- och deklarationsförfarande är att föredra för samtliga skattskyldiga och ifrågasätter därmed ett förslag i promemorian att särskilda bestämmelser om förfarandet skulle gälla för statens tjänstegruppliv. Verket har vidare en del tekniska synpunkter på förslagets utformning. *AFA* framhåller att det för bolagets del är lämpligt att den föreslagna skatten betalas i samma takt som debitering sker eller sex gånger per år.

Skälen för mitt förslag: I promemorian föreslås att en premieinkomstskatt enligt förslaget administreras av RSV och att det regelsystem som finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall styra förfarandet.

Jag instämmer i promemorieförslaget men anser i likhet med RSV att det finns anledning att i vissa hänseenden avvika härifrån. Detta innebär bl.a. att någon särbestämmelse vad gäller förfarandet inte bör gälla för statens tjänstegrupplivförsäkring. Kalendermånad blir därmed redovisningsperiod för den särskilda inkomstskatten. En dispensmöjlighet bör dock införas för vissa speciella fall. Som *lagrådet* framhåller bör en sådan dispensregel bättre än vad som är fallet enligt förslaget i lagrådsremissen ange förutsättningarna för en dispens. Det bör således anges i bestämmelsen att undantag från vad

som gäller enligt 2 kap. 3 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter om redovisningsperioder får medges, om det behövs med hänsyn till uppbörden av premieskatt. Jag syftar härvid exempelvis på den typ av situation som AFA redovisar i sitt yttrande. Det bör således inte oundgängligen krävas att ett försäkringsföretag tvingas att till följd av den nu föreslagna beskattningen lägga om sitt redovisningssystem.

RSV har mot bakgrund av de administrativa frågor som uppkommer med anledning av skattereformen, innefattande bl.a. redan beslutade nya punktskatter och ändringar på området, framställt önskemål om att den första redovisningsperioden för den föreslagna skatten utsträcks till att omfatta i första hand sex kalendermånader. Ett tillgodoseende av verkets önskemål framstår som rimligt. Därigenom underlättas också övergångsfrågorna för främst försäkringsföretag.

3.3.11 Övriga frågor

Som jag tidigare redogjort för bör den i promemorieförslaget förordade begränsningen av näringsidkares avdragsrätt för premie för grupplivförsäkring till att avse endast kollektivavtalsgrundad försäkring inte genomföras.

Däremot bör det övervägas att anpassa lydelsen av punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL så att avdragsbestämmelsen harmonierar med skattefrihetsregeln för anställda i 32 § 3 a mom.

Bakgrunden härtill är ett önskemål från AFA, som påtalat att formuleringen av begreppet "efter förmånligare grunder" i punkt 23 av anvisningarna till 23 § inte ger något utrymme för smärre förändringar av försäkringen.

För egen del vill jag framhålla det angelägna i att skattereglerna är så neutralt utformade som möjligt för anställda och näringsidkare. På arbetsmarknaden i stort dvs. för anställda i allmänhet gäller således att variationer i försäkringsskyddet som inte väsentligt skiljer sig från vad som gäller för statligt anställda är tillåtna från skattesynpunkt. Mot denna bakgrund gör jag den bedömningen att den nuvarande bestämmelsen i punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL är onödigt restriktivt formulerad. Jag föreslår därför att anvisningspunkten anpassas så att samma regler får gälla för näringsidkare som för anställda.

I övrigt föranleder den föreslagna regleringen att vissa följdändringar görs i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, skattebrottslagen (1971:69) och i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar. I de nämnda lagarna görs vidare vissa följdändringar med anledning av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel samt lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar. De sistnämnda följdändringarna har samband med riksdagsbeslutet i våras beträffande det andra steget i skattereformen.

3.3.12 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Den nya lagstiftningen bör träda i kraft den 1 januari 1991 och för försäkringsföretagens del tillämpas på premieinkomster som avser tiden därefter. Som RSV framhållit bör det dock klart anges att inkomsterna skall avse för-

säkring för tid efter ikraftträdandet för att beskattning skall bli aktuell. Det tidigare redovisade förslaget att utsträcka den första redovisningsperioden till att avse det första halvåret 1991 bör vara ägnat att underlätta för försäkringsföretagen att skilja ut de premieinkomster som avser tidigare år.

För arbetsgivare som själva betalar ut ersättning motsvarande grupplivförsäkring utan att sådan försäkring tecknats bör de nya reglerna tillämpas på utbetalningar som sker efter den 1 januari 1991 om utbetalningen avser åtagande för tid härefter. Detta bör innebära att utbetalning med anledning av dödsfall som inträffat före den 1 januari 1991 skall undantas från beskattning.

För arbetsgivare och näringsidkare som tecknar försäkring utomlands bör de nya reglerna tillämpas på premiebetalningar som sker och avser tid efter ikraftträdandet.

Vad beträffar ändringen i punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL bör gälla att den träder i kraft den 1 januari 1991 men att äldre föreskrifter om avdrag alltjämt bör tillämpas för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

Ändringarna i de specialförfattningar som tidigare berörts bör träda i kraft den 1 januari 1991.

3.4 Beskattning av stipendier

Inledning

Enligt 19 § KL är stipendier skattefria under förutsättning att de utgått för mottagarens utbildning och inte utgjort ersättning för arbete som utförts eller skall utföras för utgivarens räkning. RINK behandlade frågan om skattefrihet för stipendier. Utredningen fann att såväl fackliga stipendier som bidrag till utbildning m.m. borde bli föremål för beskattning av främst neutralitetsskäl. Frågan om beskattning av stipendier ansågs emellertid så komplex att den hänsköts till stiftelse- och föreningsskattekommittén (Fi 1988:03) för vidare utredning.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén har redovisat sitt betänkande, Beskattning av stipendier (SOU 1990:47). Betänkandet har remissbehandlats. Remissinstanserna framgår av *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena har upprättats i finansdepartementet och finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 3338/90).

Gällande rätt

Med stipendium avses ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare eller uppfinnare. Till bidrag som likställs med stipendier, s.k. liknande bidrag, hänförs bidrag till fysiska personer för att stödja en verksamhet av annat slag än de nu nämnda samt dessutom priser och belöningar som ges för att premiera redan utförda prestationer. Begreppet "stipendier och liknande bidrag" omfattar inte vad som skatterättsligt är gåva och inte heller ersättning för arbete för utgivarens räkning eller s.k. näringsbidrag.

Stipendier och liknande bidrag härrör nästan uteslutande från staten, kommuner, stiftelser, föreningar och andra juridiska personer. Beträffande bidrag från sådana utgivare anses gåva normalt sett inte föreligga. När bidrag lämnas av staten eller av en kommun sker det för att fullfölja eller tillgodose allmänna intressen. När t.ex. en stiftelse delar ut ett stipendium sker det i normalfallet för att främja det ändamål som enligt stadgarna styr stiftelsens verksamhet.

För att ett förmögenhetstillskott skall kunna inkomstbeskattas krävs att det kan inordnas under något av de särskilda inkomstslagen som efter skattereformens genomförande är tre, nämligen näringsverksamhet, tjänst och kapital. Brister denna förutsättning är tillskottet inte skattepliktigt. Är den uppfylld, måste undersökas om tillskottet ändå på grund av någon undantagsregel är skattefritt. Flertalet sådana undantagsregler finns i 19 § KL.

Bestämmelsen i 19 § KL om skattefrihet för stipendier i sin nuvarande lydelse tillämpades första gången vid 1988 års taxering (prop. 1986/87:45, SkU 15, SFS 1986:1245). Bestämmelsen innebar en permanentning av en tidsbegränsad lagstiftning som gällde vid 1984 – 1987 års taxeringar. Regeln tog sikte på stipendier som utgick för deltagande i fackliga kurser men omfattade även andra utbildningsstipendier.

Stipendier och liknande bidrag som utgår periodiskt, dvs. under mer än två år, är skattepliktiga för mottagaren om utgivaren har avdragsrätt. Enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL har utgivaren inte avdragsrätt om understödet utgått till mottagare i utgivarens hushåll eller, om understödet inte utgör skadestånd, till mottagare under 18 år eller till mottagare vars utbildning inte är avslutad. Enligt 19 § KL är periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som inte utgör vederlag vid avyttring av egendom, skattefritt i den mån utgivaren inte är berättigad till avdrag för det utgivna beloppet. Är utgivaren en stiftelse eller ideell förening med sådant kvalificerat allmännyttigt ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL anses inte bidraget som ett periodiskt understöd om utbetalningen sker till fullföljande av ändamålet i fråga.

Beskattning av stipendier

Mitt förslag: Stipendier och liknande bidrag skall även i fortsättningen vara skattefria i den utsträckning som de varit tidigare.

Kommitténs förslag om beskattning av stipendier genomförs inte.

Kommitténs förslag: Kommitteförslaget innebär att i princip alla stipendier blir skattepliktiga med undantag för dem som utgår till mottagarens grundutbildning. Som grundutbildning räknas sådan utbildning som kan berättiga till studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349). Begreppet omfattar dock inte utbildning utöver akademisk grundexamen eller därmed jämförlig utbildningsnivå. Fulla socialavgifter skulle enligt förslaget tas ut i form av arbetsgivaravgifter på ersättningar som uppgår till minst 2 000 kr. Ett skattefritt grundbelopp om 1 000 kr. per utgivare och år föreslås också. En utvidgad avdragsrätt föreslås för kostnader som är hänförliga till bidrag som utgått för ett bestämt ändamål.

Remissinstanserna: En stor majoritet av remissinstanserna har avstyrkt kommitténs förslag. Däribland kan nämnas: *LO, TCO, SACO, Sveriges industriförbund, Torsten och Ragnar Söderbergs stiftelser, Svenska akademien, Handelshögskolan i Stockholm, Crafordska stiftelsen, Forskningsrådsnämnden* och *Konstnärernas riksorganisation. RSV, socialstyrelsen, riksförsäkringsverket* samt *kammarrätten i Göteborg* har tillstyrkt förslaget. *Centrala studiestödsnämnden* har tillstyrkt att utbildningsstipendier blir skattepliktiga. Ett flertal remissinstanser anser att forskningen och den högre utbildningen kommer att skadas allvarligt om kommitténs förslag genomförs. Företrädare för kulturlivet har också pekat på de negativa konsekvenser som ett genomförande av förslaget skulle ha för utövare av konstnärlig och litterär verksamhet. Andra remissinstanser anser att förslaget strider mot kraven på enkelhet och likformighet i beskattningen, att ett genomförande av förslaget skulle medföra administrativt merarbete samt att de ekonomiska konsekvenserna inte belysts tillräckligt.

Skälen för mitt förslag: Stiftelse- och föreningsskattekommittén har föreslagit att alla stipendier som inte utgår till mottagarens grundutbildning skall beskattas. Förslaget ligger i linje med en av grundtankarna bakom skattereformen, nämligen strävan efter en likformig beskattning. Förslaget har dock mötts av en mycket kraftig kritik från remissinstanserna. Oro har uttalats för att både forskningen och kulturlivet skulle påverkas negativt om förslaget genomfördes. Jag har tagit intryck av denna kritik. Kommitténs förslag bör inte genomföras. Dagens praxis för beskattning av stipendier och liknande bidrag bör i allt väsentligt behållas.

I och med skattereformen reduceras antalet inkomstslag från sex till tre. Samtidigt utvidgas inkomstslaget tjänst något, så att det i framtiden omfattar alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation. Överskott av hobbyverksamhet t.ex., som tidigare varit skattefritt eftersom det inte kunnat hänföras till något inkomstslag, kommer i framtiden att beskattas i inkomstslaget tjänst.

Med hänsyn till utformningen av den bestämmelse i 31 § KL som reglerar omfattningen av inkomstslaget tjänst skulle vissa stipendier, som har samband med egen prestation, efter skattereformens genomförande kunna komma att hänföras till inkomst av tjänst och därmed vara skattepliktiga.

En ny bestämmelse bör därför införas i 19 § KL så att en gränsdragning sker mellan skattepliktiga inkomster som är hänförliga till inkomstslaget tjänst och skattefria stipendier. Den praxis som vuxit fram angående beskattningen av stipendier och liknande bidrag bör stå fast. De bestämmelser som reglerar beskattningen av stipendier som utgår periodiskt (19 och 20 §§ KL, punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL, punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL) kvarstår oförändrade. Det är dock viktigt att understryka att inkomster som utgör ersättning för prestation som har kommit utgivaren av ersättningen eller någon med utgivaren närstående fysisk eller juridisk person till nytta bör utgöra skattepliktig inkomst för mottagaren även om ersättningen skulle ha betecknats som stipendium.

Mitt förslag: Barnpension till den del den inte överstiger 40 % av basbeloppet (garantinivån) skall vara skattefri.

Bakgrunden till mitt förslag: Som en del i folkpensioneringen och tilläggspensioneringen ingår efterlevandepensionen. Folkpension i form av efterlevandepension utgörs bl.a. av barnpension till ett barn, vars far eller mor eller båda föräldrar har avlidit. Rätt till barnpension har barn som inte har fyllt 18 år. Under studier kan dock i vissa fall rätt till sådan pension föreligga längst till och med juni månad det år då barnet fyller 20 år. Denna typ av barnpension uppgår till 25 % av basbeloppet (7 425 kr. år 1990) efter varje avliden förälder (grundnivån). Pensionen skall emellertid alltid utges med sådant belopp att den, tillsammans med barnets tilläggspension i form av barnpension, utgör 40 % av basbeloppet efter varje avliden förälder (garantinivån).

Som framgått ingår även efterlevandepension i form av barnpension i försäkringen för tilläggspension. Samma åldersgräns som vid folkpensioneringen gäller i detta fall. Barnpension utges här med 30 % av hel förtidspension enligt tilläggspensioneringen, som den avlidne var berättigad till eller skulle ha erhållit om rätt till sådan pension hade inträtt vid tidpunkten för dödsfallet. Var den avlidne berättigad till ålderspension utgör barnpension i stället 30 % av sådan förmån. Är flera barn berättigade till barnpension efter den avlidne, ökas det nämnda procenttalet med 20 för varje barn utöver det första. Det sammanlagda barnpensionsbeloppet fördelas därvid lika mellan barnen.

Barnpensioneringens principer bygger på den familjerättsliga underhållsskyldigheten. Denna innebär att föräldrarna skall svara för underhåll åt barnet efter vad som är skäligt med hänsyn till barnets behov och föräldrarnas samlade ekonomiska förmåga. Underhållsskyldigheten upphör när barnet fyller 18 år. Denna skyldighet kan utsträckas i tiden till dess barnet avslutat sina studier, dock längst till dess barnet fyllt 21 år. Om en förälder inte har vårdnaden om barnet kan underhållsskyldigheten fullgöras genom att föräldern betalar underhållsbidrag till barnet. Om föräldern inte fullgör sin underhållsskyldighet eller om det fastställda underhållsbidraget understiger en viss nivå erhåller barnet bidragsförskott. Detta utgör högst 40 % av basbeloppet i förhållande till en förälder.

Mottaget underhållsbidrag för barn eller bidragsförskott är inte skattepliktigt. Den underhållsskyldige har enligt de regler som tillämpas från och med 1992 års taxering inte heller någon avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för utgivet underhållsbidrag.

För mottagen barnpension, liksom för övriga pensionsförmåner, föreligger emellertid skatteplikt. Det särskilda grundavdrag som vissa folkpensionärer är berättigade till från och med 1992 års taxering gäller ej för den som uppbär barnpension. Med hänsyn till det allmänna grundavdraget uppkommer skatt endast om barnpensionen ensam eller tillsammans med annan inkomst överstiger nivån för grundavdraget.

Det förhållandet att erhållen barnpension utöver grundavdraget är skattepliktig inkomst har vid återkommande tillfällen varit föremål för debatt. Bl.a. har det hävdats att det är orättvist och svårförklarligt att barn som uppbär barnpension skall behandlas hårdare i beskattningshänseende än andra barn. Förslag har därför framförts i syfte att undanröja de påtalade olikheterna. Förslagen har präglats av synsättet att barnpensionen är en ersättning från samhället för det underhåll som barnet skulle ha fått av föräldrarna om dessa hade levat.

Frågan om barnpensionens beskattning har behandlats i utredningssammanhang sedan 1970-talet. Senast frågan gavs en utförlig belysning var i pensionsberedningens delbetänkande (SOU 1987:55) Efterlevandepension, reformering av den allmänna försäkringens efterlevandeförmåner. Enligt betänkandet anses de tidigare ställningstaganden som ligger till grund för att barnpensionen skall vara skattepliktig inkomst fortfarande äga giltighet.

I riksdagen har vid flera tillfällen motionsyrkanden angående skattefrihet för barnpensioner avslagits bl.a. med hänvisning till ovan anförda utredningsöverväganden. Även efter det att efterlevandepensioneringen reformerats genom lagstiftning år 1988 (SFS 1988:881) har frågan aktualiserats. Vid den senaste riksdagsbehandlingen anförde skatteutskottet med anledning av motioner om att helt eller delvis undanta barnpension från beskattning att utskottet i sin behandling av denna fråga tidigare haft stora betänkligheter mot att inom ramen för nuvarande system ändra på reglerna på det sätt som föreslagits i motionerna. Samtidigt har utskottet pekat på att skattereformen kan leda till att frågan kommer i ett nytt läge. Enligt utskottets uppfattning borde det vara möjligt att åstadkomma en rimlig lösning genom att helt eller delvis undanta barnpension från beskattning (1989/90:SkU30).

Skälen för mitt förslag: De i olika sammanhang framställda kraven om likartade beskattningsregler för barnpension resp. underhållsbidrag har som framgått av den tidigare redogörelsen mött viss förståelse. Frågan är emellertid inte så odiskutabel som den kan förefalla att vara vid en första anblick.

Rent principiellt är det nämligen så att underhållsbidrag till barn, frånsett ett avdrag på högst 3 000 kr. per år, inte har varit avdragsgillt för den underhållsskyldige och följaktligen i huvudsak betalas av beskattad inkomst. Barnpension – liksom övriga pensionsförmåner från den allmänna pensioneringen – finansieras däremot främst genom arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Samstämmighet i detta avseende skulle således inte uppkomma om barnpension helt undantogs från beskattning. Vidare beskattas barnpension i regel lindrigare än den inkomst som pensionen ersätter, nämligen den avlidne förälderns.

Om däremot hänsyn enbart tas till barnpension från folkpensioneringen kommer frågan i ett delvis annat läge. Denna pension finansieras endast delvis genom arbetsgivaravgifter och egenavgifter och har stor likhet med bidragsförskottet genom att det i båda dessa fall ges en garantinivå för barnets försörjning. Det kan därför hävdas att det vore rimligt att också vid beskattningen behandla barnpension på garantinivån på samma sätt som bidragsförskottet. Jag kan även för egen del ansluta mig till denna åsikt. Det bör således enligt min mening kunna utgöra en rimlig avvägning i denna fråga att undanta barnpension till den del den inte överstiger garantinivån från skatte-

plikt. I de fall båda föräldrarna har avlidit bör från pensionen efter varje förälder från beskattning undantas den del av barnpensionen som inte överstiger garantinivån. En bestämmelse härom bör tas in i 19 § KL.

Resultatet av en sådan lösning innebär i och för sig att barn som har de högsta barnpensionerna vinner mest på skattelättnaden. Också ett system där all barnpension gjordes skattefri, oavsett storlek, skulle medföra ett gynnande av de barn som uppbär höga tilläggspensioner. Dessutom skulle skatteintäkterna minska väsentligt.

De nu nämnda effekterna skulle visserligen kunna undvikas med ett system där skattelättnaden är störst vid låga pensioner med avtrappning vid stigande inkomster. Jag är emellertid inte beredd att föreslå en sådan lösning med hänsyn till att den skulle innebära avsevärda komplikationer av regelsystemet samt ökad administrativ belastning för skattemyndigheterna och försäkringskassorna. Dessutom skulle kraftiga marginaleffekter kunna uppstå vid förekommande beskattning av inkomster av feriearbete, vilket skulle strida mot ett av huvudsyftena med den föreslagna förändringen samt mot en av skattereformens grundläggande intentioner.

I detta sammanhang vill jag slutligen beröra frågan om kompensation till ensamföräldrarna med anledning av den slopade skattereduktionen för ensamstående med barn. Jag har erfarit att statsrådet Lindqvist efter beredning av underhållsbidragskommitténs förslag kommer att lägga fram förslag om ekonomiska insatser för ensamföräldrarna med hänsyn till de ekonomiska effekterna för dessa av slopandet av skattereduktionen för ensamstående med barn.

3.6 Avdrag för kostnader för bilresor mellan bostad och arbetsplats

Mitt förslag: Avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats med bil medges vid 1991 års taxering med 11 kr. per mil och vid 1992 års taxering med 12 kr. per mil. Beloppen skall gälla oavsett körsträckans längd.

Skälen för mitt förslag: Reglerna om avdrag för kostnader för resor med bil mellan bostad och arbetsplats finns i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Avdraget skall enligt dessa regler bestämmas enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader som är direkt beroende av körd vägsträcka. RSV beräknar för varje år det aktuella avdragsbeloppet. För taxeringsåret 1990 har RSV fastställt beloppen per mil till 10 kr. 20 öre för resor som inte överstiger 1 000 mil och 7 kr. 70 öre för körsträckor till den del de överstiger 1 000 mil.

Att avdraget är högre för de första 1 000 milen hänger samman med en lagändring som gjordes år 1983. De nuvarande reglerna för beräkning av avdraget som bygger på de milbundna kostnaderna fick då sin utformning (prop. 1983/84:68, SkU 16, SFS 1983:1051). Begränsningen av avdraget till de milbundna kostnaderna skulle emellertid ske successivt. Under en över-

gångstid har avdrag medgetts även för vissa fasta kostnader. Avdraget per mil för körsträckor t.o.m. 1 000 mil har låsts vid högst den nivå som gällde vid 1984 års taxering (10 kr. 20 öre per mil) så länge de av RSV beräknade rörliga kostnaderna per mil inte överstiger detta belopp.

Den senaste tidens prishöjningar på bensin innebär påfrestningar för dem som måste använda bilen mycket. Särskilt stora är problemen för dem som har långa resor mellan bostad och arbetsplats. Att åstadkomma en påtaglig sänkning av kostnaderna för bilresor genom en generell bensinskattesänkning är enligt min bedömning uteslutet av statsfinansiella skäl. En sådan åtgärd medför dessutom att även de som inte har så stort behov av bil utan huvudsakligen använder bilen för andra privata resor än mellan bostad och arbetsplats också får skattelindring. Regionalt differentierade bensinskattesänkningar är vidare enligt min bedömning av praktiska skäl inte genomförbart. För att motverka effekterna av bensinprishöjningarna anser jag det därför mest ändamålsenligt att höja avdraget för kostnader för resor med bil mellan bostad och arbetsplats. Härigenom riktas lindringen främst mot den kategori som har långa arbetsresor och som det därför är mest angeläget att stödja. Avdraget för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats bör därför höjas. En lämpligt avvägd nivå är enligt min bedömning därvid att beloppet bestäms till 11 kr. per mil under inkomståret 1990 och till 12 kr. per mil under inkomståret 1991. Dessa belopp bör gälla oavsett körsträckans längd.

De föreslagna förändringarna är av tillfällig karaktär. De bör därför tas in i en särskild lag. Jag anser emellertid att en utredare bör tillkallas med uppgift att se över grunderna för det aktuella avdragets utformning på längre sikt.

Med hänsyn till att det ekonomiska läget inte medger några lättnader i finanspolitiken måste det skattebortfall som de ändrade avdragsreglerna innebär finansieras fullt ut.

3.7 Förmån av räntefritt eller lågförräntat lån

Mitt förslag: Bestämmelsen i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL kompletteras för att förtydliga att det måste föreligga en förmån, som utgår på grund av tjänsten, för att beskattning skall bli aktuell.

Såvitt avser lån som upptagits i utländsk valuta skall förmånens värde beräknas till skillnaden mellan marknadsräntan i den aktuella valutan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan.

Bakgrunden till mitt förslag: Bestämmelserna om förmån av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare återfinns i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL (prop 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650). De nya bestämmelserna, som är en del av 1991 års skattereform, ersätter ett tidigare system med räntetillägg som enbart beaktades vid beräkningen av underlaget för tilläggsbelopp enligt SIL. De nya reglerna innebär att värdet av förmån av räntefritt

eller lågförräntat lån från arbetsgivare skall tas upp till beskattning av arbetstagaren i inkomstslaget tjänst. Detta medför att sociala avgifter skall tas ut på förmånen. Det beskattade beloppet blir avdragsgillt för arbetstagaren enligt de bestämmelser som gäller för ränteutgifter.

Förmånens värde skall beräknas till skillnaden mellan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet, och den avtalade räntan.

Skatteplikten skall inträda när ränteförmånen åtnjuts, dvs. löpande under kredittiden. Varje år skall således, när förmånens värde beräknas, en jämförelse ske mellan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan.

De lån som vanligtvis kommer i fråga vid bedömandet av huruvida en ränteförmån föreligger är lån som är löpande över tiden och där räntan är rörlig. Beträffande t.ex. bostadsfinansiering förekommer dock även kreditgivning som innebär att lånen är bundna under en längre tidsperiod, s.k. bundna lån, där räntan är fast under bindningstiden, dvs. är oberoende av marknadsräntornas utveckling. Om en arbetstagare upptar ett lån av sin arbetsgivare till marknadsmässig ränta där räntan är bunden under den tid kreditavtalet löper och till i övrigt helt marknadsmässiga villkor föreligger naturligtvis inte någon förmån. Med hänsyn till statslåneräntans utveckling kan dock efter en tid, med hänsyn till bestämmelsens utformning, en förmån anses ha uppkommit.

Skälen för mitt förslag: Ränteförmån är en förmånstyp som utgår på grund av tjänsten. Arbetstagaren skall ta upp värdet av förmånen som inkomst av tjänst och motsvarande belopp får dras av som räntekostnad i inkomstslaget kapital. Arbetsgivaren skall betala sociala avgifter avseende förmånen. I begreppet förmån ligger naturligtvis den bedömningen att arbetstagaren behandlats mer gynnsamt än andra som arbetsgivaren erbjuder sina varor eller tjänster. Den gynnsamma behandlingen skall också ha sin grund i anställningsförhållandet. Om den anställde åtnjuter arbetsgivarens varor eller tjänster till samma villkor som de allmänheten erbjuds föreligger naturligtvis inte någon förmån. Ett lån som upptas till marknadsmässig ränta och till i övrigt marknadsmässiga villkor är inte en förmån. Någon förmånsbeskattning skall således inte bli aktuell.

Bestämmelsen i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL bör därför kompletteras för att förtydliga att det måste röra sig om en förmån som utgår på grund av tjänsten för att beskattning skall bli aktuell. Vid bedömningen av om en förmån föreligger får en jämförelse göras mellan marknadsräntan den dag då kreditavtalet ingicks och den avtalade räntan. Ändras villkoren därefter får ett nytt kreditavtal anses ha ingåtts och en ny bedömning göras av förmånsfrågan. För det fall en förmån anses föreligga måste förmånens värde beräknas. Värdet skall beräknas till skillnaden mellan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan.

Även beträffande bundna lån skall det således också först konstateras huruvida en förmån föreligger eller ej. Om så icke är fallet uppkommer inte någon skattepliktig förmån. Om det föreligger en förmån, dvs. lånet upptagits till villkor som är mer förmånliga än de marknadsmässiga, skall förmå-

nen värderas. Värderingen får ske löpande över kredittiden, dvs. en jämförelse får göras mellan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan. Detta medför att värdet av förmånen kan variera beroende på statslåneräntans utveckling.

Såvitt avser lån som tagits upp i utländsk valuta och som även återbetalas i samma valuta, kan inte förmånens värde beräknas med ledning av den svenska statslåneräntan. En annan jämförelseränta måste således fastställas för att förmånens värde skall kunna beräknas i dessa fall. Denna bör utgöras av marknadsräntan vid utgången av november året före beskattningsåret för lån i den aktuella valutan med tillägg av en procentenhet. Lagtexten måste därför kompletteras med en bestämmelse med detta innehåll. Det bör ankomma på RSV att i erforderlig omfattning lämna rekommendationer i frågan.

3.8 Justeringar i privatbostadsbegreppet m.m.

Vid såväl den löpande inkomstbeskattningen som reavinstbeskattningen görs en åtskillnad mellan privatbostads- resp. näringsfastighet. Definitionerna av dessa begrepp återfinns i 5 § KL. Som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller vissa denne närstående eller är avsedd att användas som sådan bostad. Även bostadsrätt i s.k. äkta bostadsföretag räknas som privatbostad.

Jag avser att i det följande föreslå vissa justeringar i nämnda paragraf.

3.8.1 Småhus som ingår i en lantbruksenhet

Mitt förslag: Småhus som ingår i en lantbruksenhet skall kunna räknas som privatbostad endast om de är inrättade till bostad åt högst två familjer.

Skälen för mitt förslag: I den tidigare denna höst till riksdagen överlämnade propositionen om vissa frågor inför allmän fastighetstaxering år 1992 av lantbruksenheter (prop. 1990/91:47) föreslås några ändringar i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). En av dessa rör en ändrad indelning i byggnadstypen småhus. Enligt den hittillsvarande definitionen hör till småhus i huvudsak sådan byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. I nämnda proposition föreslås emellertid att byggnadstypen småhus även skall innefatta byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer om byggnaden ingår i en lantbruksenhet.

Utvidgningen av småhusbegreppet vid fastighetstaxeringen nödvändiggör en motsvarande inskränkning i 5 § KL. Som privatbostadsfastighet bör även i fortsättningen i huvudsak räknas enbart en- och tvåfamiljsfastigheter. Jag föreslår därför att den ändringen görs i 5 § första stycket KL att sådant småhus med tomtmark som ingår i lantbruksenhet hänförs till privatbostadsfastighet endast om småhuset är inrättat till bostad åt en eller två familjer.

3.8.2 Tvåårsfrist vid vissa omklassificeringar

Mitt förslag: En tvåårsfrist införs inom vilken en privatbostad inte skall omklassificeras till att anses ingå i näringsverksamhet utan att ägaren yrkat det.

Skälen för mitt förslag: Bedömningen av om en fastighet är privatbostadsfastighet eller näringsfastighet görs på grundval av de förhållanden som råder vid varje kalenderårs utgång (5 § sista stycket KL). För det fall bostaden överlåtits under året är emellertid förhållandena på överlåtelsedagen avgörande.

Normalt skall bestämmelsen i 5 § KL inte behöva föranleda att en fastighet ändrar karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet på ett inte avsett sätt. Men eftersom det nya systemet fäster avgörande vikt vid användningssättet kan situationer uppstå då det finns en risk för att en omklassificering inträder även när detta inte är sakligt motiverat. Jag avser här närmast sådana situationer som när en person flyttar från en bostad som dittills varit hans permanentbostad och denna en tid därefter står tom i avvaktan på försäljning eller när en person ärvt eller genom testamente eller annat benefikt förvärv erhållit en bostadsfastighet och han inte bor eller avser att bosätta sig på fastigheten.

I detta sammanhang vill jag nämna att en avflyttning från en permanentbostad inte i alla lägen bör leda till omklassificering om den därefter upplåts under längre tid till någon som inte är närstående till ägaren eller står tom en tid. Diplomater och personer som tjänstgör på annan ort torde normalt kunna hävda att de avser att använda en i Sverige belägen bostadsfastighet som privatbostad vid semestrar och andra tillfälliga besök samt vid återkomsten till Sverige, oavsett om de avflyttat med bohaget och oavsett om de hyr ut bostaden under bortovaron. En annan situation där en omklassificering inte bör komma i fråga är när ägaren på grund av tvingande omständigheter inte kan bebo sin permanentbostad och därför hyr ut den, exempelvis vid långvarig sjukhusvistelse.

Enligt de tidigare i år av riksdagen beslutade ändringarna i KL och SIL gäller en rad olika bestämmelser för inkomstbeskattningen av fastigheter beroende på om dessa har klassificerats som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. För privatbostadsfastigheter aktualiseras i normalfallet endast inkomstbeskattning för eventuella hyresintäkter. Härutöver förekommer uttag av fastighetsskatt för innehav av småhusenhet. För näringsfastigheternas del är skattereglerna mer komplicerade. En näringsfastighet redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet för vilket gäller att inkomsterna skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet ger rätt till värdeminskningsavdrag och rätt att göra avsättning till en skatteutjämningsreserv. Om en fastighet byter karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet under innehavstiden aktualiseras dessutom vissa avskattningsregler. Vidare är reglerna för reavinstbeskattning av privatbostäder förmänligare än för näringsfastigheter. Avdrags-

rätten för ränteutgifter är begränsad på olika sätt för dessa två fastighetskategorier.

Omklassificeringar i båda riktningarna kan således orsaka en del komplikationer samt i vissa fall oskäliga effekter. Mot denna bakgrund är det angeläget att införa en slags "tröghetsregel" som ger ägaren en tids rådrum innan en omklassificering sker. Regeln bör gälla när en privatbostad bör omklassificeras till att anses som ingående i näringsverksamhet.

En liknande regel finns redan i 53 § 3 mom. KL såvitt avser dödsbon. Denna innebär bl.a. följande. Trots att dödsboet såsom juridisk person innehar en byggnad som var privatbostad för den avlidne kvarblir bostaden såsom privatbostad för dödsboet under maximalt en fyraårsperiod efter dödsfallet om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda för att den skall räknas som privatbostad. Såsom uttalas i prop. 1989/90:110 s. 657 får privatbostadskriteriet anses uppfyllt om t.ex. en av dödsbodelägarna använder byggnaden som sin permanentbostad.

Nämnda regel har införts för den särskilda situation som gäller vid dödsfall. Den regel som jag nu avser bör tas in i 5 § KL och ges en generell tillämpning. Den rådrumstid som kan behövas bör dock inte göras så lång som för dödsbofallen. Jag anser att en tvåårsfrist innebär en lämplig respittid inom vilken ägaren normalt bör kunna ha ordnat sina förhållanden så att det inte uppkommer en omklassificering eller hunnit överväga en mer bestående förändring i sitt sätt att nyttja bostadsbyggnaden som bör leda till en omklassificering. Har en privatbostad överlåtits under denna rådrumstid bör således detta inte leda till att bostaden skall räknas som näringsfastighet.

Denna tvåårsfrist bör inte tillämpas undantagslöst. I de fall ägaren verkligen önskar en omklassificering och skäl för en sådan föreligger bör den göras omedelbart. Härför bör krävas ett uttryckligt yrkande från fastighetsägaren. Som jag redan påpekat bör vissa förhållanden inte leda till omklassificering även om dessa föreligger under längre tid än två år.

Mitt förslag föranleder en ändring i sista stycket i 5 § KL. Såsom detta för närvarande är utformat är det förhållandena vid varje kalenderårs utgång – vid överlåtelse förhållandena på överlåtelsedagen – som bestämmer bostadens ifrågavarande karaktär. Regeln har alltså en slags retroaktiv effekt för varje kalenderår (beskattningsår). Enligt mitt förslag kompletteras denna regel så att omklassificeringen får anstå viss tid för att prövas på nytt vid ett senare tillfälle.

Hur nämnda rådrumstid fungerar kan åskådliggöras med följande exempel:

Har under *kalenderår 1* omständighet inträffat, exempelvis avflyttning, och föreligger i princip förutsättningar vid utgången av det året för att räkna bostaden som näringsfastighet, görs ingen sådan omklassificering vid utgången av detta kalenderår och ej heller vid utgången av *kalenderår 2* om förhållandena då är liknande. Först vid utgången av *kalenderår 3* tas slutlig ställning till om förhållandena fortfarande påkallar en omklassificering. Det uppställs inget krav om att det skall vara exakt samma förhållanden utan det bör vara tillräckligt att skäl då också föreligger för omklassificering. Skulle en omklassificering då beslutas får den verkan från början av kalenderår 3. Rådrummet för ägaren har emellertid varat under minst två år. En försäljning

under kalenderår 3 under pågående rådrumstid innebär inte att bostaden skall anses som näringsfastighet för ägaren under den del av kalenderår 3 som löper fram till försäljningen.

Jag vill här också beröra det förhållandet att till privatbostad även räknas småhus som är "avsett" att användas som ägarens permanent- eller fritidsbostad. I motiven till denna bestämmelse angav jag bl.a. att en bostadsbyggnad inte bör behandlas som privatbostad om det av omständigheterna framgår att ägaren eller innehavaren inte har för avsikt att inom överskådlig tid bosätta sig på fastigheten eller använda den för permanent boende eller för fritidsändamål. Vidare framhöll jag att det är omständigheterna i det enskilda fallet som här får bli avgörande (prop. 1989/90:110 s. 500 och 645). Riksdagen delade denna uppfattning. Det räcker således inte med endast ett påstående av ägaren om vilken avsikt han har i detta avseende. Dennes avsikt måste därutöver framgå på något sätt. Om exempelvis en bostadsbyggnad under längre tid står tom eller uthyrs bör det av omständigheterna också framgå av ägarens familje-, tjänste- eller andra förhållanden att den inom överskådlig tid kan förväntas bli ianspråktagen av ägaren för egen del eller av någon honom närstående. Härvid kan det t.ex. inte vara tillräckligt om ägaren uppger att avsikten är att ett honom närstående yngre barn skall flytta in i bostaden när det uppnår vuxen ålder.

Vad jag nu anfört gäller i tillämpliga delar också sådan privatbostad som är en bostadsrättslägenhet.

3.8.3 Särregel för tvåfamiljsbostäder

Mitt förslag: En tvåfamiljsbostad skall räknas som privatbostad om den till väsentlig del används för ägarens eget och närståendes boende.

Skälen för mitt förslag: Nuvarande regler innebär att bostaden helt eller till övervägande del skall användas för t.ex. permanent boende för att den skall kunna räknas som privatbostad. Det är således det ändamål som den till mer än hälften används för som är avgörande.

Oavsett var en sådan ytgräns dras föranleder den självklart en viss anpassning. Såsom bestämmelsen nu är utformad kan den emellertid i fråga om en tvåfamiljsbostad med två lika stora lägenheter dels leda till många gränsdragningsfall, dels innebära ett visst mått av opåkallad valmöjlighet för ägaren att bestämma hur bostaden skall klassificeras. Vid en tidpunkt skulle ägaren genom ett minimum av anpassning kunna uthyra så stor del av villan att den kom att räknas som näringsfastighet. Avdragsmöjlighet för reparations- och underhållskostnader skulle därvid finnas. Vid en annan tidpunkt skulle en något mindre del kunna hyras ut så att fastigheten blev betraktad som privatbostad och därmed kunna säljas med tillämpning av förmånligare reavinstregler.

Jag anser att just tvåfamiljsbostäderna bör särregleras i detta avseende. Övervägandeprincipen bör således inte gälla för dessa. I stället bör det vara tillräckligt om byggnaden till väsentlig del används för ägarens boende för

att den skall räknas som privatbostad. Med väsentlig del avser jag en så stor del att det är rimligt att fortfarande räkna byggnaden som ägarens privatbostad men ändå så mycket mindre att de gränsdragningsproblem som utmärker tvåfamiljsbostäderna i princip skall vara undanröjda. Jag anser att en gräns bör dras vid en yta om 40 %. Mitt förslag föranleder en ändring i 5 § andra stycket KL.

3.9 Fastighetsskatten från och med år 1991

Mitt förslag: Om en bostadsbyggnad inte åsätts något värdeår efter det att den färdigställts, skall, för beräkning av nedsättning av fastighetsskatt, ledning ändå kunna tas av ett med utgångspunkt från fastighetstaxeringsreglerna beräknat värdeår. Vidare skall vissa klarläggande ändringar göras i fastighetsskattelagen med övergångsbestämmelser.

Skälen för mitt förslag: I samband med den förändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt som beslutades av riksdagen tidigare i år (SFS 1990:652) infördes en regel i 3 § andra stycket nämnda lag som innebär en nedsättning av fastighetsskatten under en tioårsperiod räknat från den tidpunkt då en bostadsbyggnad har uppförts. Genom denna regel debiteras ägare till nyuppförda bostadshus ingen fastighetsskatt under de fem första åren och enbart halv fastighetsskatt för de därpå följande fem åren. Eftersom denna nedsättning enbart är avsedd för ägare till bostäder som nyproduceras under år 1991 och framdeles har bestämmelsen måst knytas till en faktor som på ett enhetligt sätt fastslår det år som är nybyggnadsåret. Lagstiftaren har därvid valt det värdeår som varje bostadsbyggnad åsätts vid fastighetstaxeringen.

I enlighet med den nämnda regeln skulle exempelvis en byggnad som nyuppförs under år 1991 och som är färdigställd vid ingången av år 1992 åsättas ett värdeår vid den särskilda fastighetstaxeringen det sist nämnda året som är detsamma som nybyggnadsåret, dvs. 1991. Det vid 1992 års särskilda fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet ligger då också till grund för den fastighetsskatt som beräknas för beskattningsåret 1992, för vilket sedan inkomsttaxering sker år 1993.

Det kan här nämnas att en byggnad som börjat uppföras under år 1991 inte ingår i underlaget för den fastighetsskatt som fastställs vid inkomsttaxeringen år 1992 eftersom den då ännu inte har åsatts något taxeringsvärde. Det finns av det skälet inte heller anledning att då föreskriva om någon nedsättning av fastighetsskatten såvitt avser denna byggnad.

Den nu nämnda regeln i 3 § andra stycket fastighetsskattelagen behöver kompletteras i visst avseende. Det kan nämligen till följd av bestämmelsen i 16 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen (FTL) uppstå en situation som, om än ovanlig, innebär att en fastighet med färdigställd byggnad inte alltid åsätts en ny taxering ett år trots att den ett tidigare år bara har taxerats som fastighet med byggnad under uppförande. Detta skulle kunna bli fallet om bygg-

naden är nästan färdigställd då den skall fastighetstaxeras och det endast återstår mindre åtgärder och kostnader för att få den färdigställd. När en byggnad i sådant fall fastighetstaxeras värderas den till hälften av nedlagda kostnader. Kostnaderna omräknas dessutom till det genomsnittliga kostnadsläge som gällde under andra året före taxeringsåret (jfr 7 kap. 12 § FTL).

Till bilden hör dock att en byggnad skall anses färdigställd om den är så färdig att den kan tas i bruk eller om den tagits i bruk (jfr prop. 1979/80:40 s. 120). Har således byggnaden kunnat tas i anspråk för avsett ändamål skall den fastighetstaxeras som färdig. Denna omständighet bidrar således till att förhindra att så gott som färdigställda byggnader enbart kommer att åsättas ett taxeringsvärde motsvarande hälften av nedlagda kostnader, vilket taxeringsvärde senare inte kommer att kunna ändras på grund av beloppsgränserna i 16 kap. 3 § FTL.

För att fastigheten med den färdigställda byggnaden skall bli föremål för ny taxering enligt 16 kap. 3 § nämnda lag fordras bl.a. en sådan värdeförändring att taxeringsvärdet bör ändras med minst en femtedel, dock minst 25 000 kr. Ny taxering skall dock alltid ske om kostnader som har uppgått till minst en miljon kr. har lagts ned på taxeringsenheten eller, för småhus och eventuellt tillhörande tomtmark, om det sammanlagda värdet på grund av förändringen bör höjas eller sänkas med minst 100 000 kr.

En jämförelse av bestämmelserna i 7 kap. 12 § och 16 kap. 3 § FTL ger vid handen att ett taxeringsvärde som bestämts till hälften av nedlagda kostnader kan påräknas bli ersatt av ett nytt taxeringsvärde efter färdigställandet av en byggnad under förutsättning att nybyggnationen slutförts som planerat.

Skulle den beskrivna situationen ändå inträffa och taxeringsvärdet således inte ändras efter färdigställandet erhålls ej heller något värdeår som kan utgöra utgångspunkt för den tioåriga nedsättningen av fastighetsskatten. I det fallet anser jag att man bör kunna utgå från ett värdeår som skulle ha åsatts med tillämpning av reglerna vid fastighetstaxeringen om en ny fastighetstaxering hade företagits. Som framgår av uttalandena i prop. 1982/83:50 s. 11 har det även tidigare ansetts möjligt att vid inkomsttaxeringen självständigt göra en prövning när en fastighet tilldelats ett felaktigt värdeår.

Jag föreslår således att lagtexten i 3 § andra stycket fastighetsskattelagen kompletteras med en bestämmelse med detta innehåll.

I lagtexten i detta stycke bör vidare klargöras att det är det beräknade värdeår, som utgör året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, som är avgörande. Detta innebär dock ingen saklig förändring av den kategori byggnader som bestämmelsen syftar på.

Slutligen bör i punkt 1 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:652) om ändring i nämnda lag föreskrivas att bestämmelsen i 3 § andra stycket tillämpas första gången vid 1993 års inkomsttaxering. Motiven härför har jag tidigare berört vad avser grunderna för uttaget av fastighetsskatt.

Genom propositionen 1990/91:47 om vissa frågor inför allmän fastighetstaxering år 1992 har också föreslagits ändringar i 3 § fastighetsskattelagen samt i övergångsbestämmelserna till lagen (1990:652) om ändring i nämnda lag. Frågorna bör samordnas vid utskottsbehandlingen.

Mitt förslag: För den som uppburit folkpension i form av förtidspension skall det särskilda grundavdraget inte få överstiga uppburen folkpension och 52 % av pensionstillskott som uppburits enligt 2 a § lagen (1969:205) om pensionstillskott.

För pensionär som uppburit yrkesskadelivränta eller annan livränta som anges i 17 kap. 2 § AFL och vilken enligt nämnda lagrum samordnas med folkpension skall det särskilda grundavdraget beräknas med ledning av den folkpension som skulle ha utgått om sådan samordning inte skett.

Det särskilda grundavdraget för pensionärer avtrappas vid 1992 och 1993 års taxeringar mot kapitalinkomster endast till den del de överstiger 1 600 kr.

Skälen för mitt förslag: Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 48 § KL gäller för den som uppburit folkpension i form av förtidspension att det särskilda grundavdraget inte får överstiga uppburen folkpension och hälften av pensionstillskott som uppburits enligt 2 a § lagen (1969:205) om pensionstillskott. Pensionstillskottet uppgår för år 1991 till 54 % av basbeloppet för ålderspensionärer och till 104 % för förtidspensionärer (prop. 1989/90:117, SfU20, SFS 1990:775). Detta medför att det särskilda grundavdraget kommer att bli något lägre för förtidspensionärer än för folkpensionärer, 1,48 basbelopp i stället för 1,5. Stadgandet bör därför justeras så att även förtidspensionärer får ett extra avdrag på högst 1,5 basbelopp. Detta kan lämpligen ske genom att särskilt grundavdrag för förtidspensionärer medges med högst uppburen folkpension samt 52 % av pensionstillskottet.

Enligt 17 kap. 2 § AFL skall pension samordnas med yrkesskadelivränta eller annan i detta stadgande omnämnd livränta. Samordningen innebär att livräntan utgår ograverad medan pensionen reduceras på olika sätt beroende på art av pension och skadetillfälle.

När samordningen innebär att folkpension reduceras kommer den skattskyldige att få ett lägre särskilt grundavdrag än han skulle ha erhållit om han inte uppburit någon livränta.

För att undvika denna effekt bör det i punkt 1 av anvisningarna till 48 § KL införas en bestämmelse om att särskilt grundavdrag skall beräknas med ledning av den folkpension som skulle ha utgått om samordning inte skett med livränta enligt bestämmelserna i 17 kap. 2 § AFL. I de fall samordningen innebär att tilläggspensionen reduceras kan det motsatta förhållandet inträffa. Den skattskyldiges särskilda grundavdrag kan bli större än det skulle ha varit om han inte varit berättigad till livränta. Detta beror på att ATP i motsats till livräntan kan reducera det särskilda grundavdraget.

Även i detta fall är det motiverat att beräkna det särskilda grundavdraget med ledning av den pension som skulle ha utgått om samordning inte skett med livräntan. Enligt vad jag inhämtat är det emellertid av administrativa skäl f.n. inte möjligt att företa en sådan beräkning. Jag är därför inte beredd

att nu lägga fram ett förslag som beaktar att tilläggspensionen reducerats. Frågan bör emellertid övervägas ytterligare med inriktning på att ett förslag med denna innebörd på sikt kan genomföras.

Enligt punkt 29 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i KL avtrappas det särskilda grundavdraget för pensionärer vid 1992 och 1993 års taxeringar mot kapitalinkomster, inkomster av s.k. passiv näringsverksamhet och förmögenhet. Från och med 1994 års taxering avtrappas det särskilda grundavdraget inte mot inkomster av nämnt slag eller mot förmögenhet. Den nuvarande utformningen av avtrappningsreglerna innebär att även pensionärer som endast har små ränte- eller utdelningsinkomster och relativt låga pensionsinkomster får ett minskat särskilt grundavdrag under åren 1991 och 1992 på grund av kapitalinkomsterna. Detta medför också att den ytterligare skatt som uppkommer på grund av kapitalinkomsterna kommer att överstiga det belopp som avdragits i preliminärskatt av banker m.fl. enligt det förslag som lagts fram i prop. 1990/91:5. I många fall skulle därigenom kvarstående skatt uppkomma.

För att undvika dessa effekter bör det särskilda grundavdraget avtrappas mot kapitalinkomster endast till den del de överstiger 1 600 kr. Gränsen motsvarar storleken av det s.k. sparavdrag som har funnits till och med 1991 års taxering. Punkt 29 av övergångsbestämmelserna bör därför ändras i enlighet med vad jag nu har anfört.

Folkpensionärer, vars inkomster under året inte överstiger ett belopp motsvarande ålderspension enligt 6 kap. 2 § första stycket AFL och pensionstillskott enligt 2 § lagen om pensionstillskott, behöver i stor utsträckning inte lämna självdeklaration. Enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till den i prop. 1990/91:5 föreslagna lagen om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter föreslås emellertid beträffande 1992 och 1993 års taxeringar bl.a. att folkpensionär skall vara skyldig att avlämna självdeklaration när han under beskattningsåret uppburit inkomst av kapital. För att inte folkpensionärer som eljest inte skulle behöva avlämna självdeklaration skall bli tvungna att göra detta så snart de har kapitalinkomster bör en ändring göras i förslaget till nämnda övergångsbestämmelse så att deklarationsskyldighet inträder bara om kapitalinkomsterna överstiger 1 600 kr.

Förslagen föranleder ändringar i punkt 1 av anvisningarna till 48 § KL, punkt 29 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i KL samt i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till den i prop. 1990/91:5 föreslagna lagen om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Mitt förslag: Schablonavdraget för egenavgifter i inkomstslaget tjänst höjs till 25 %.

Ett schablonavdrag på 18 % införs för särskild löneskatt på tjänsteinkomster.

Skälen för mitt förslag: Enligt punkt 7 första stycket av anvisningarna till 33 § KL medges avdrag för påförda egenavgifter enligt SAL i den mån avgifterna hänför sig till sådan intäkt av tjänst som enligt 11 kap. 3 § AFL utgör inkomst av annat förvärvsarbete. Från sådan intäkt medges enligt andra stycket i anvisningspunkten dessutom ett schablonavdrag på 18 % på ett på visst sätt beräknat underlag. Avdraget återförs till beskattning nästföljande beskattningsår.

Det har hittills varit relativt sällan förekommande att inkomster som skall taxeras som inkomst av tjänst gett upphov till skyldighet att betala egenavgifter enligt SAL. Genom den utvidgning av inkomstslaget tjänst som skett genom skattereformen kommer detta emellertid att bli vanligare i framtiden.

Reglerna om schablonavdrag infördes år 1985 och tillämpades första gången vid 1986 års taxering (prop. 1985/86:45, SkU 9, SFS 1985:1017). Syftet med schablonavdraget är att undvika den s.k. avgift-på-avgifteffekten (avgifterna beräknas på ett underlag som inte reducerats med påförda egenavgifter) och den eftersläpning i avdragsrätten som uppstår om avdrag bara skulle medges för debiterade avgifter. Storleken av schablonavdraget grundades på det uttag av vissa socialavgifter som skulle betalas av sjömän i särskilda fall. Schablonavdraget bör emellertid nu anpassas till det avgiftsuttag som avser fulla egenavgifter jämte allmän löneavgift, 34,19 %. Detta motsvarar ca 25 % av ett underlag som har ökats med avgifterna. Schablonavdraget bör därför höjas till sistnämnda belopp.

Av 3 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt följer att särskild löneskatt är avdragsgill på samma sätt som socialavgifter. Särskild löneskatt kan enligt 2 § lagen om särskild löneskatt i vissa fall utgå i form av en "egenavgift" på tjänsteinkomster. Detta gäller om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller avlidit under året och haft sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 11 kap. 3 § AFL, i den mån den är att hänföra till inkomst av tjänst. Även i dessa fall får det anses motiverat att ett schablonavdrag medges vid taxeringen. Med hänsyn till den särskilda löneskattens storlek bör emellertid schablonavdraget i detta fall bestämmas till 18 % av underlaget. Förslaget föranleder ändringar i första och andra styckena av den aktuella anvisningspunkten.

Enligt fjärde stycket av anvisningspunkten medges inte schablonavdrag för skattskyldig som vid ingången av året före taxeringsåret har fyllt 65 år eller som för hela året före taxeringsåret har åtnjutit hel ålderspension enligt AFL eller som vid utgången av året före taxeringsåret inte var inskriven hos allmän försäkringskassa. Anledningen till denna begränsning är att egenavgifter enligt 3 kap. 3 § SAL inte beräknas för år efter det då den försäkrade

fyllt 65 år. Andra avgifter än tilläggspensionsavgift betalas inte av den som vid utgången av inkomståret ej var inskriven hos allmän försäkringskassa, frånsett visst undantag. Sådana avgifter betalas inte heller av den som för hela året uppburit hel ålderpension enligt nämnda lag.

Med hänsyn till vad jag i det föregående föreslagit rörande schablonavdrag för särskild löneskatt är det inte befogat att ha kvar bestämmelsen i fjärde stycket. Den bör således upphävas.

3.12 Förbehållsbelopp vid införsel och avdrag för kvarstående skatt under år 1991

Mitt förslag: Vid bestämmande av normalbelopp för år 1991 skall ett tillägg göras till det belopp som räknats fram enligt 15 kap. 6 a § utsökningsbalken motsvarande tre procentenheter av detta belopp.

Skälen för mitt förslag: I kronofogdemyndighetens beslut om införsel bestäms ett förbehållsbelopp, som anger vad gäldenären minst skall få behålla för egen del av sin lön. Förbehållsbelopp kan också fastställas genom beslut av skattemyndigheten för att begränsa avdraget för kvarstående skatt. I förbehållsbeloppet ingår ett normalbelopp, som skall anses innefatta alla vanliga levnadskostnader utom bostadskostnad.

Normalbeloppet bestäms med ledning av bl.a. ett s.k. jämförelsetal som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober månad föregående år och prisläget i oktober 1985 (15 kap. 6 a § utsökningsbalken). Beräkningsmetoden innebär att förändringar som inträffar efter oktober månad inte beaktas och att någon justering av förbehållsbeloppet i princip inte görs med anledning av förändringar i prisläget under ett kalenderår.

I fråga om levnadskostnaderna under år 1991 gäller att de, utöver den ökning som normalt sker successivt under årets gång, kommer att öka redan från årets början som en följd av vissa redan beslutade ändringar i den indirekta beskattningen. Med den beräkningsmetod som föreskrivs i 15 kap. 6 a § beaktas inte denna ökning.

Samtidigt minskar uttaget av direkt skatt fr.o.m. år 1991. För den som har införsel eller kvarstående skatt kan emellertid det ekonomiska utrymme som härigenom frigörs komma att tas i anspråk i sin helhet genom införseln eller avdraget för kvarstående skatt.

För att inte vissa gäldenärer och skattskyldiga skall råka i en alltför besvärlig situation bör vid bestämmande av normalbelopp för år 1991 ett tillägg göras till det belopp som räknats fram enligt 15 kap. 6 a § utsökningsbalken. Tillägget bör motsvara tre procentenheter av detta belopp. En bestämmelse om tillägget kan lämpligen tas in i ikraftträdandebestämmelsen till den änd-

ringsförfattning genom vilken bestämmelserna om beräkning av normalbelopp fördes över till utsökningsbalken (SFS 1990:669).

3.13 Vissa lagtekniska justeringar

Ändringar i övergångsbestämmelserna till KL

Mitt förslag: Punkterna 26 och 28 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i KL ändras på så sätt att de nya reglerna skall tillämpas från och med den 1 januari 1991.

Skälen för mitt förslag: I samband med skattereformen ändrades reglerna för beskattning av avgångsbidrag (AGB m.m.) och ersättning enligt gruppsjukförsäkring (AGS och motsvarande). De nya reglerna innebär bl.a. att utfallande belopp från AGB och AGS och motsvarande i sin helhet skall utgöra skattepliktig inkomst av tjänst resp. i förekommande fall näringsverksamhet. Regeländringarna trädde i kraft den 1 juli 1990 och skall tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Enligt punkt 26 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i KL anges att äldre föreskrifter rörande avgångsbidrag i 32 § 1 mom. tredje stycket och punkt 11 av anvisningarna till 32 § fortfarande skall tillämpas om anställningen upphört före ikraftträdandet, alltså den 1 juli 1990. I punkt 28 stadgas vidare att de nya föreskrifterna i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 § om skatteplikt för ersättningar på grund av gruppsjukförsäkring inte skall tillämpas om försäkringsfallet har inträffat före ikraftträdandet.

De äldre reglerna rörande avgångsbidrag och gruppsjukförsäkring bör emellertid gälla för hela år 1990. De aktuella punkterna av övergångsbestämmelserna bör således ändras i enlighet härmed.

Vissa andra ändringar i KL

I övrigt företas några ändringar av i huvudsak redaktionell karaktär. Dessa är av så enkel beskaffenhet att det får anses tillräckligt att kommentera dessa i specialmotiveringen.

Ändring i lagen om nedsättning av vissa underhållsbidrag

Mitt förslag: Nedsättning av underhållsbidrag enligt lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag skall ske innan uppräkning sker enligt lagen (1966:680) om om ändring av vissa underhållsbidrag.

Skälen för mitt förslag: Riksdagen beslöt våren 1990 i samband med skattereformen att avskaffa avdragsrätten för underhåll till icke hemmavarande barn. De nya reglerna trädde i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas från och med 1992 års taxering. Samtidigt antog riksdagen lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag. Avsikten med sistnämnda lag är att kompensera de underhållsskyldiga för effekten av den slopade avdragsrätten.

Nedsättning av underhållsbidrag enligt denna lag skall ske den 1 februari 1991. Vid samma tidpunkt skall emellertid i ett stort antal fall underhållsbidragen också räknas upp enligt lagen (1966:680) om ändring av vissa underhållsbidrag. Det framgår emellertid inte av lagen om nedsättning av vissa underhållsbidrag huruvida nedsättningen enligt den lagen skall ske före eller efter uppräkningen enligt lagen om ändring av vissa underhållsbidrag. Det har viss betydelse för underhållsbidragens storlek vilken ordning som tillämpas. Enligt min mening är det lämpligast att nedsättning först sker enligt lagen om nedsättning av vissa underhållsbidrag innan en eventuell uppräkning sker enligt den andra lagen. I lagen om nedsättning av vissa underhållsbidrag bör därför tas in en regel med denna innebörd.

3.14 Sjömansbeskattningen

3.14.1 Anpassning av sjömansskattelagen till skattereformen

Mitt förslag: Sjömansskattelagen anpassas till det reformerade skattesystemet.

Rätt till jämkning av sjömansskatt på grund av avdrag för underhåll till icke hemmavarande barn samt för nedsatt skatteförmåga upphör.

Rätt till skattereduktion på grund av underskott i inkomstslaget kapital införs.

Möjlighet att förordna om s.k. "barnbidragsjämkning"enligt 37 § 2 mom. sjömansskattelagen upphör.

Skattereduktionen för gifta sjömän och för ogifta sjömän med barn avskaffas.

Den kommunala utdebiteringen höjs till 30 kr. Skatteskalan ändras efter skattereformens regler. Bestämmelserna om beräkning av tilläggsbelopp mönstras ut. Nya tabeller fastställs för beräknande av sjömansskatten.

Skälen för mitt förslag: Sjömän som tjänstgör ombord på svenska handelsfartyg beskattas enligt en särskild lag, sjömansskattelagen (1958:295), SjL, för sin inkomst ombord. Sjömansskatten är en i princip definitiv källskatt som tas ut i stället för statlig och kommunal inkomstskatt. Sjömannen behöver inte deklarera och någon taxering sker inte heller av sjömannens inkomster. Om en sjöman har inkomster även i land beskattas de efter reglerna i landskattesystemet. Någon sammanläggning görs ej av land- och sjöinkomster vid beskattningen. Sjömännen tillerkänns även ett särskilt omkostnadsavdrag samt en speciell extra skattereduktion. Även beskattningen av naturaförmåner är förmånlig.

Den reformering av inkomst- och företagsbeskattningen som riksdagen beslutat om medför att ändringar måste göras även i sjömansskattelagen så att en anpassning sker till skattereformens regler.

I 12 § 1 mom. SjL regleras möjligheten till jämkning av sjömansskatten. Genom skattereformen har rätten till avdrag för underhåll av icke hemmavarande barn och avdrag för nedsatt skatteförmåga tagits bort. Dessa jämk-

ningsgrunder bör därför inte heller finnas kvar i sjömansskattesystemet. Bestämmelserna i 12 § 1 mom. d och e samt första stycket av anvisningarna till 12 § kan därför upphävas.

Kapitalbeskattningen förändras i och med skattereformens genomförande. Kapitalinkomster skall hädanefter beskattas i ett inkomstslag som utgör en förvärvskälla och beläggas med en separat statlig inkomstskatt om 30 %. Underskott i inkomstslaget ger rätt till skattereduktion med 30 % som får räknas av från statlig och kommunal inkomstskatt samt skogsvårdsavgift och fastighetsskatt samma beskattningsår, 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272).

Även i SjL måste införas en möjlighet till jämkning av sjömansskatt i den mån förutsättningarna för skattereduktion på grund av underskott i inkomstslaget kapital är för handen. Bestämmelserna i 12 § 4 mom. SjL måste därför kompletteras. Jämkning får dock medges endast i den mån skattereduktion inte kan antas kunna tillgodoräknas i fråga om statlig eller kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift eller statlig fastighetsskatt. I 2 § 4 mom. uppbördslagen införs en motsvarande bestämmelse, dvs. att skattereduktion inte kan medges för belopp som redan tillgodoräknats vid fastställande av sjömansskatt.

Enligt 37 § 2 mom. SjL får regeringen föreskriva att sjöman som inte är bosatt i Sverige men som erlägger skatt enligt 7 §, kan erhålla nedsättning av sjömansskatten genom jämkning, om sjömannen visar att hans skatteförmåga till följd av underhållsskyldighet mot barn är nedsatt. Denna s.k. "barnbidragsjämkning" kan således tillerkännas sjöman som är svensk medborgare men inte bosatt här i riket samt sjöman som är bosatt i Danmark, Finland, Island eller Norge. Förutsättningen är den att sjömannen vid bosättning i Sverige skulle haft rätt till allmänt barnbidrag men att barnbidrag inte utgår eller utgår med lägre belopp i bosättningslandet. Denna jämkningsgrund regleras närmare i 16 § sjömansskattekungörelsen (1958:301).

Bestämmelserna om jämkning på grund av underhållsskyldighet mot hemmavarande barn i hemlandet har minskat i betydelse. De sociala välfärdssystemen har byggts ut även i vår omvärld. Dessutom har reglerna varit administrativt besvärliga att tillämpa. Tiden är därför mogen att avskaffa denna bestämmelse. Jag föreslår därför att 37 § 2 mom. SjL upphävs.

Skattereduktionen för ensamstående med barn samt för gift vars make saknar eller har låg inkomst har avskaffats genom skattereformen. Vid beskattning enligt SjL har samtliga gifta tillerkänts denna skattereduktion. Som en anpassning till reglerna i landskattesystemet bör även denna skattereduktion tas bort ur sjömansskattesystemet. Detta medför att alla bestämmelser angående indelning i kolumnerna 1 och 2 enligt 7 § SjL kan mönstras ut. Detta föranleder ändringar i 7 § 1 mom. och 10 § 1 mom. SjL. Dessutom kan 10 § 2-3 mom. samt anvisningarna till 10 § SjL upphävas.

Sjömansskatten bestäms i dag med utgångspunkt i en kommunal skattesats om 29 %. Denna var den genomsnittliga skattesatsen för de relativt typiska sjömanskommunerna år 1983. Sedan dess har den kommunala skattesatsen i sjömanskommunerna stigit utan att någon justering skett av skatteskalan för sjömännen. För år 1990 är motsvarande skattesats 31,03 %. Den kommunala utdebiteringen enligt sjömansskattelagen bör därför justeras för

att anpassas till den kommunala utdebiteringen i land. Jag väljer dock att för år 1991 föreslå en kommunal utdebitering om 30 kr. för att inte skatteskärpningen för sjömännen skall bli alltför kraftig. Som jämförelse kan nämnas att den genomsnittliga skattesatsen för hela riket uppgår till 31,16 %. I och med skattereformen ändras skatteskalan radikalt. För dem som har arbetsinkomster som uppgår till högst 170 000 kr., beskattningsbar inkomst, utgår, med undantag från ett statligt grundbelopp om 100 kr., endast kommunal skatt. För beskattningsbara inkomster som överstiger 170 000 kr. utgår statlig skatt om 20 %. Ett nytt grundavdrag införs som knyts till basbeloppet. Grundavdraget varierar beroende på inkomstens storlek och utgår med lägst ca 10 000 kr. och högst med ca 18 000 kr. för år 1991. Detta innebär bl.a. att systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp vid beräknandet av skatten försvinner. Även i SjL kan således alla bestämmelser som behandlar uppdelningen i grund- och tilläggsbeloppstabeller mönstras ut. Detta föranleder ändringar i 7 § 1 mom. första stycket, 7 § 2 mom., 9 § 2 mom. och 12 § 1 mom. SjL.

RSV har enligt 9 a § SjL befogenhet att fastställa de sjömansskattetabeller som används i de enskilda fallen med beaktande av de ändringar som sker i fråga om uttaget av statlig inkomstskatt och storleken av grundavdraget.

De ändringar jag nu föreslår är emellertid sådana att riksdagen måste fatta beslut om dem.

Nya tabeller för sjömansskatten har upprättats i enlighet med vad jag nu anfört. Grundavdraget har därvid beräknats utifrån ett basbelopp om 32 200 kr.

3.14.2 Anställda ombord på utländska fartyg

Mitt förslag: Den särskilda sexmånadersregeln för sjömän på utländska fartyg ges fortsatt giltighet t.o.m. 1992 års taxering.

Skälen för mitt förslag: Inkomster som åtnjutits under vistelse utomlands och som uppburits vid anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs är t.o.m 1991 års taxering skattefria om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och inkomsten belastat driftstället som omkostnad. Sådan skattefrihet gäller normalt inte vid anställning ombord på utländskt fartyg. Från denna huvudregel infördes dock genom lagstiftning år 1985 ett tidsbegränsat undantag (prop. 1984/85:175, SkU 59, SFS 1985:362). Undantaget tar sikte på ombordanställda på utländska fartyg, vilka huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 7 § 8 fartygssäkerhetsförordningen (1988:594) och där anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader hos arbetsgivare, som är inländsk juridisk person eller en här i riket bosatt fysisk person. Regeln avsågs gälla enbart taxeringsåren 1986 – 1988. Bakgrunden till bestämmelsen var det s.k. internationaliseringsavtalet som kom till för att stärka svensk sjöfarts konkurrenskraft. Regelns giltighetstid har dock förlängts till att gälla även taxeringsåren 1989 t.o.m 1991.

Avsikten har varit att arbetet med att förändra sjömännens beskattning

skulle slutföras i samband med inkomstskattereformen som tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering. Arbetet har dock ännu inte kunnat slutföras. Jag föreslår därför att giltighetstiden för den särskilda sexmånadersregeln för sjömän förlängs till att avse också taxeringsåret 1992. Mitt förslag föranleder en ändring i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL.

3.14.3 Sjömansbeskattningen i framtiden

Min bedömning: Sjömansskattelagen upphävs och sjömännen beskattas fr.o.m. 1993 års taxering enligt landskattesystemet.
Särskilda sjöarbetsinkomstavdrag införs.

Skälen för min bedömning: Arbete har pågått med att förändra sjömännens beskattning så att en eventuell övergång till beskattning av sjömännen enligt allmänna regler i landskattesystemet skulle kunnat ske i samband med skattereformens genomförande. Arbetet har emellertid inte hunnit slutföras varför jag nu begränsar mig till att endast föreslå att vissa anpassningar görs av SjL till skattereformens regler.

En utgångspunkt för arbetet med att reformera sjömännens beskattning är att en övergång till landskattesystemet skall ske fr.o.m den 1 januari 1992, dvs. med verkan fr.o.m. 1993 års taxering. För att inte övergången skall medföra en påtaglig skärpning av sjömännens beskattning är avsikten att ett system med särskilda sjöarbetsinkomstavdrag för inkomster ombord på svenska handelsfartyg skall införas i samband med övergången.

4 Inkomst av kapital, m.m.

4.1 Beskattning av utländsk valuta

4.1.1 Inledning

Den ökande internationaliseringen av kapitalmarknaden och företagens omfattande handel med utlandet gör att en klar och entydig reglering av valutabeskattningen framstår som nödvändig. För utbytet av ekonomiska transaktioner med utlandet kan förändringar i valutakurserna ha stor betydelse.

Ett grundläggande mål för reformeringen av skattesystemet är att beskattningen skall vara likformig och neutral. Likvärdiga inkomster skall beskattas lika och beskattningen skall inte påverka rangordningen av olika ekonomiska handlingsalternativ. Fordringar och skulder i utländsk valuta bör därför behandlas på samma sätt vid beskattningen som fordringar och skulder i svenska kronor. En på detta sätt utformad beskattning är också bäst förenlig med Sveriges åtaganden gentemot utlandet och anpassning till EG. Beskattningsreglerna bör samtidigt utformas så att skatteplanering och skatteflykt motverkas.

Företagens handel och möjligheter att löpande redovisa kursvinster skiljer sig starkt från vad som gäller för hushållen. Det torde därför vara nödvändigt

att ha skilda system för företagssektorn (inkomst av näringsverksamhet) och hushållssektorn (inkomst av kapital). Det är dock viktigt att beskattningen konstrueras så att skattskyldiga inte kan skaffa sig obehöriga skatteförmåner genom skillnaderna i system. Önskvärt är vidare att reglerna för beskattning av valutakursvinster och valutakursförluster blir enkla att tillämpa och kontrollera. Hushållssektorn behandlas i avsnitt 4.1 och näringsverksamhet tas upp i avsnitt 5.1.

4.1.2 Bakgrund

Reglerna före skattereformen

De senaste decenniernas valutareglering har gjort att det inte har funnits något större behov av skatteregler för privatpersoners fordringar och skulder i utländsk valuta. Det har i princip varit förbjudet för privatpersoner att förvärva räntebärande tillgångar eller andra fordringar – eller att ta upp lån – i utländsk valuta. Det huvudsakliga undantaget i restriktionerna för privatpersoner har varit rätten att inneha resevaluta till begränsade belopp.

Under senare år har emellertid valutaregleringen i allt väsentligt avvecklats. Riksbanken har successivt minskat antalet valutarestriktioner. Den 1 juli 1989 upphävdes i stort sett alla resterande restriktioner. Valutalagen (1939:350) och valutaförordningen (1959:264) upphörde vidare att gälla vid halvårsskiftet i år. I stället för den upphävda lagstiftningen gäller dels en lag om valutareglering – som är en ren beredskapslag – dels en lag om betalningar till och från utlandet m.m. (prop. 1989/90:135, FiU37, SFS 1990:749 och 750). Sistnämnda lag har till syfte att tillgodose behovet av skattekontroll och statistikinsamling. Lagen ställer bl.a. i princip krav på att utländska fondpapper skall förvaras i depå hos en auktoriserad valutahandlare. Även köp och försäljning av fondpapper skall ske genom en sådan valutahandlare. Det råder vidare ett principiellt förbud mot att göra betalningar till eller via eget inlåningskonto i utlandet.

Avregleringen innebär att privatpersoner och företag kan genomföra valutatransaktioner i betydande omfattning.

KL innehåller inte några uttryckliga regler om hur valutakursförändringar skall beaktas vid beskattningen. Vissa principer för beskattningen har utvecklats i praxis.

Det kan först konstateras att praxis inte jämställer valutakursförändringar med ränta. Vid köp och försäljning av kapitaltillgångar i utländsk valuta, t.ex. aktier, obligationer eller fastigheter, skall en valutakursförändring beaktas i samma reavinstberäkning som marknadsvärdeförändringen på egendomen. Tillgångens anskaffningspris resp. försäljningsintäkt i svenska kronor skall beräknas med hänsyn till den utländska valutakursen vid anskaffnings- och avyttringstillfället.

Rättsläget är mer osäkert beträffande egentliga valutakursvinster och valutakursförluster, dvs. vinster resp. förluster på fordringar och skulder i utländsk valuta. Valutakursvinster på en fordran torde kunna beskattas som reavinst i den omfattning som följer av 35 § 4 mom. KL i den t.o.m. 1991 års taxering tillämpliga lydelsen. Även här beskattas kursförändringen tillsammans med annan värdeförändring.

Valutakursförluster avseende en enskild persons skulder i utländsk valuta är inte avdragsgilla (RÅ 1980 Aa 195, RÅ 1986 ref 166). Praxis anger inte om en valutakursförlust på privat fordran kan anses utgöra en avdragsgill reaförlust. Kursvinster på skulder kan inte reavinstbeskattas med stöd av 35 § 4 mom. KL i dess äldre lydelse. Eventuellt kan en sådan kursvinst beskattas enligt bestämmelserna i 35 § 1 mom. 1) KL i dess äldre lydelse.

Tidigare utredningsarbete m.m.

RINK föreslog i sitt betänkande (SOU 1989:33) att den s.k. portföljmetoden skulle tillämpas vid beskattning av valutakursvinster på utländska fordringar och utländska skulder. Med fordringar avsåg RINK såväl obligationer i utländsk valuta som utländska kontotillgodohavanden och kontanter.

Portföljmetoden utarbetades främst för beskattning av marknadsnoterade aktier. Metoden innebär att beskattning sker av en andel av den genomsnittliga värdeökningen på hela innehavet vid varje avyttring. RINK föreslog att fordringar i utländsk valuta skulle beskattas i en särskild valutatillgångsportfölj. Skulder i utländsk valuta skulle beskattas i en särskild valutaskuldportfölj. Enligt RINK skulle även reavinster vid avyttring (amortering och överlåtelse) av skulder utställda i svenska kronor beskattas.

I propositionen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning föreslog jag en aktievinstbeskattning enligt den s.k. genomsnittsmetoden i stället för portföljmetoden (prop. 1989/90:110 s. 426). Portföljmetoden var därför inte heller lämplig att införa för beskattning av kursvinster på utländsk valuta. Jag betonade dock det angelägna i att finna ett fungerande system för beskattning av valutavinster hos fysiska personer (s. 466 f.).

En arbetsgrupp tillsatt av finansdepartementet lade i juni i år fram departementspromemorian (Ds 1990:38) Beskattning av utländsk valuta och utskiftade medel. Promemorian har remissbehandlats, jfr *bilaga 1*.

Det nya skattesystemet

En central utgångspunkt för de nya skattereglerna är att beskattningen skall göras likformig. Beskattningen av kapitalinkomster sker genom en proportionell statlig skatt på 30 %. För att uppnå strikt likformighet krävs egentligen att alla värdeändringar beskattas efter hand som de uppkommer. Av praktiska skäl beskattas dock värdeändringar först när de realiseras även i det nya skattesystemet. Beskattningen av en värdeökning uppskjuts därmed till dess den realiseras, vilket ger en ur likformighetssynvinkel opåkallad skattekredit. För att uppnå en godtagbar grad av likformighet finns det därför särskilda regler i det nya skattesystemet som avser att motverka skattekrediter.

I inkomstslaget kapital förebyggs uppkomsten av skattekrediter genom att avdrag medges endast för 70 % av ränteutgifter utöver 100 000 kr. Därigenom begränsas möjligheten att skjuta upp beskattningen genom lånefinansierade placeringar i tillgångar med låg löpande avkastning. Därtill medges avdrag för endast 70 % av reaförluster. På så sätt inskränks utrymmet för skattekrediter genom omsättning av tillgångar som sjunkit i värde utan motsvarande omsättning av tillgångar som stigit i värde. Dessa avdragsbegräns-

ningar utgör således schablonmässiga metoder för att motverka att skattekrediter uppkommer eller, generellt uttryckt, för att uppnå en godtagbar grad av likformighet med hänsyn till att värdeökningar beskattas först när de realiseras. Det finns dock tre väsentliga undantag från avdragsbegränsningarna.

Ränteutgifter är fullt ut avdragsgilla mot ränteinkomster och därutöver mot andra kapitalinkomster upp till ett tak på 100 000 kr. Ränteutgifter utöver denna nivå är som nyss nämnts avdragsgilla endast till 70 %.

Reaförluster på marknadsnoterade fordringar utställda i svensk valuta behandlas som ränteutgifter, vilket ger fullt avdrag för reaförluster inom ramen för fullt avdragsgilla ränteutgifter på normalt 100 000 kr. Undantaget motiveras av att reaförluster är förhållandevis begränsade för sådana tillgångar, vilket innebär att det ändå inte är möjligt att uppnå några mera betydande skattekrediter.

Kvittning medges mellan reaförluster och reavinster på marknadsnoterade aktier och liknande finansiella instrument med hänsyn till att detta ökar näringslivets tillgång till riskvilligt kapital.

4.1.3 Ränteinkomster och ränteutgifter

Mitt förslag: Ränteinkomster och ränteutgifter på fordringar resp. lån i utländsk valuta beskattas i inkomstslaget kapital på i princip samma sätt som motsvarande inkomster och utgifter i svenska kronor. Ränteinkomster på fordringar i utländsk valuta höjer inte taket för full avdragsrätt för ränteutgifter.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt såvitt gäller ränteinkomster. I promemorian föreslås att ränteutgifter på lån i utländsk valuta endast skall vara omedelbart avdragsgilla till den del räntan inte överstiger en jämförelseränta.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks av bl.a. *Kammarrätten i Stockholm* och *LO. Riksbanken, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet* samt näringslivets och bankernas företrädare är kritiska till en särbehandling av ränteinkomster och ränteutgifter på fordringar resp. skulder i utländsk valuta. Det anförs att särbehandlingen av dessa ränteinkomster diskriminerar placeringar i fordringar i utländsk valuta jämfört med annan lågavkastande egendom där vinstbeskattningen skjuts på framtiden. Remissinstanserna pekar på den sammantagna effekten av att avdragsrätten för reaförluster på utländska fordringar är begränsad till 70 % och att avkastningen inte likt svenska räntor höjer ränteavdragstaket. *RSV* framhåller att begränsningarna i avdragsrätten för ränteutgifter i utländsk valuta medför administrativa problem med en i många fall krävande beräkning. En komplikation som förs fram av några remissinstanser är att uppgifter om den del som inte är avdragsgill vid den tidpunkt då en ränta betalas ut måste sparas ända till dess skulden återbetalas.

Skälen för mitt förslag: En fordran i svenska kronor ger i princip avkastning endast genom räntan. Fordringar i utländsk valuta kan däremot ge av-

kastning både genom ränta och genom valutakursvinst. En utländsk fordran kan också medföra en kursförlust. Genom valutaförändringen kan den skattskyldige i viss mån förfoga över tidpunkten för beskattningen genom att välja valuta. Placeringen kan ske i en valuta som förväntas stiga i värde och där räntan är låg eller i en valuta med hög ränta och en förväntad värdeminskning på fordringen. Utan särskilda regler skulle den enskilde därigenom kunna skjuta upp beskattningen genom att välja en lågavkastande valuta eller skaffa sig ett stort kvittningsunderlag för eventuella ränteutgifter genom att välja en högavkastande.

Jag delar remissinstansernas uppfattning att risken för skatteplanering genom valutaaffärer i många fall är liten med hänsyn bl.a. till den osäkerhet som kan råda om kursutvecklingen. Enligt min mening bör dock även ett begränsat men avancerat utnyttjande av kursrörelser i syfte att nå skatteförmåner motverkas.

Ett sätt att minska möjligheterna att utnyttja utländsk valuta för skatteplanering är att löpande beskatta hela värdeförändringen, dvs. både ränta och valutakursvinst. Det finns även andra vägar att skattemässigt neutralisera effekten av sådana placeringar, t.ex. genom att inte låta ränteinkomster på fordringar i utländsk valuta utgöra fullt kvittningsunderlag för ränteutgifter.

En kontinuerlig avskattning av en beräknad vinst skulle bli komplicerad eftersom det fortlöpande måste ske en dokumentation av vad som har beskattats så att dubbelbeskattning undviks när fordringen väl realiseras. Den löpande beskattningen bör således inte avse orealiserade värdeökningar utan enbart ränta som blivit tillgänglig för lyftning.

Effekten av skatteanpassning genom valutaplaceringar bör i stället neutraliseras genom de allmänna reglerna om begränsad avdragsrätt för reaförluster och ränteutgifter. Reglerna om kvittning mellan inkomst- och utgiftsräntor bör därvid utformas så att kvittning inte medges mot ränteinkomster på tillgångar som ger skattekrediter.

Kvittningsbegränsningen skulle i och för sig kunna inskränkas till att gälla lågräntevalutor, eller med andra ord sådana valutor med stark värdestegring som medför att den skattskyldige kan skjuta upp beskattningen av avkastningen. Denna inskränkning för dock med sig en alltför krånglig reglering.

Jag anser därför att det krävs en ändring i ränteavdragstakets utformning för behandlingen av ränteinkomster i utländsk valuta. Flera remissinstanser har pekat på möjligheten att uppnå skattekrediter genom placeringar i svenska skuldebrev med liten eller ingen löpande avkastning men med en stor värdestegring (underkursskuldebrev). Det framhålls att utländska fordringar diskrimineras i förhållande till sådana svenska skuldebrev. Jag delar denna bedömning och föreslår därför en förändring i bestämmelserna för ränteavdragstaket för att uppnå neutralitet och för att reglerna skall förebygga skattekrediter så som avsetts. Förändringen innebär att bl.a. ränteinkomster i utländsk valuta inte höjer ränteavdragstaket. Jag återkommer till denna fråga senare (avsnitt 4.2).

I fråga om ränteutgifter gör jag följande bedömning.

I promemorian föreslås att ränteutgifter för lån i utländsk valuta får dras av med högst ett belopp som motsvarar en jämförelseränta (statslåneräntan

med tillägg av fem procentenheter). Resterande del får dras av vid kursvinstberäkningen när skulden betalas av eller löses in.

Som vissa remissinstanser har påpekat har promemorieförslaget den nackdelen att avdraget kan begränsas även i fall när den höga räntan inte är förenad med någon värdeminskning på skulden. RSV har framhållit att en senareläggning av avdragsrätten kan föra med sig tillämpnings- och kontrollproblem vid den följande kursvinstberäkningen.

Det finns, särskilt mot bakgrund av de påtalade tillämpningsproblemen, starka skäl att avstå från särregler för utgiftsräntor på lån i utländsk valuta. Jag lägger därför inte fram något förslag om särskilda avdragsbegränsningar för sådana ränteutgifter.

Mitt förslag i fråga om ränteinkomster föranleder ändringar i 3 § 2 mom. SIL.

4.1.4 Kursvinster på fordringar

Mitt förslag: Kursvinster på fordringar i utländsk valuta beskattas som reavinster när fordringen betalas eller avyttras genom försäljning, byte e.d.

Vinster och förluster på resevaluta och liknande innehav undantas från beskattning.

Promemorieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt. Enligt promemorieförslaget skall dock i princip även kursvinst på resevaluta o.d. beskattas.

Remissinstanserna: Förslaget att beskatta kursförändringar i vanlig turistvaluta möter genomgående stark kritik och anses praktiskt ogenomförbart. De flesta remissinstanserna förordar att resevaluta uttryckligen undantas från beskattning eller att ett grundavdrag införs.

Skälen för mitt förslag: För de flesta växlingsbara valutor noteras dagliga kurser. Varje fordran eller skuld i utländsk valuta träffas så gott som dagligen av värdeförändringar, mätt i svenska kronor. Växelkursförändringarna medför att i princip varje amortering på en skuld eller lösen av en fordran i utländsk valuta ger upphov till en kursvinst eller kursförlust.

För den som gjort en vinst på t.ex. en obligation i utländsk valuta är det inte alltid möjligt att skilja mellan den del av resultatet som beror på kursutvecklingen och den del av resultatet som beror på andra faktorer. Starka skäl talar för att hela värdeökningen beskattas på ett enhetligt sätt och att någon uppdelning på olika typer av kapitalinkomster inte kommer till stånd. Kursförändringar på valutan bör således vid beskattningen hänföras till obligationen och inte till valutan som sådan. Detta förfarande överensstämmer också med nuvarande praxis. Reglerna om kursvinstbeskattning skall enligt promemorieförslaget tillämpas inte bara på långfristiga privata fordringar såsom banksparande, utan också på mer rörliga placeringar, t.ex. resevaluta och tillgodohavanden på kontokort. Det är givet att avsevärda praktiska problem kan uppkomma vid fastställandet av kursvinsten eller kursförlusten på fordringar av detta slag. Förslaget har mött stark kritik i denna del. Jag delar

remissinstansernas bedömning att en beskattning av resevaluta och liknande valutainnehav möter hinder av praktiska skäl.

För att underlätta tillämpningen kan därför övervägas att införa regler om att bankkonton eller kontantinnehav under en viss nivå generellt skall undantas från beskattning. En skattefrihet för belopp av mindre storlek strider emellertid mot önskemålet om en likformig och neutral beskattning. Skattefriheten ger vidare – såvida den inte konstrueras som ett grundavdrag – upphov till olyckliga tröskeleffekter. Utformas å andra sidan lättnaden som ett grundavdrag blir resultatet ett avdrag – exklusivt för placeringar i utländsk valuta – av samma karaktär som det nyligen slopade sparavdraget. Förekomsten av asymmetrier i form av exempelvis sparavdrag lockar oundvikligen till transaktioner som huvudsakligen är skattemässigt betingade. Ett grundavdrag för valutakursvinster bör därför undvikas.

Tillämpningsproblemen i fråga om valutakursvinster som hänför sig till resevaluta, kontokort, checkräkning eller liknande tillgodohavanden måste lösas på annat sätt. I promemorian har föreslagits en regel som lämnar utrymme för en skönsmässig uppskattning av vinstens storlek.

Enligt min mening bör det uttryckligen anges att kursvinster på valuta som innehas under en begränsad period och som är avsedd för personliga levnadskostnader i utlandet undantas från beskattning. Denna undantagsregel innebär skattefrihet för vinster resp. ingen avdragsrätt för förluster på valuta som utnyttjas för sedvanliga reseutgifter. Den period som skattefriheten avser bör normalt begränsas till vistelser upp till sex månader i utlandet. Vid vissa utlandstjänstgöringar beskattas inkomsten i Sverige även vid längre vistelser. Detta gäller t.ex. för svenska diplomater. I sådana fall bör undantagsregeln omfatta även en längre vistelse i utlandet.

Skattskyldigheten inträder vid en avyttring av utländsk valuta. När valutan är anknuten till en kapitaltillgång är det avyttringen av denna tillgång som utlöser beskattningen. I praxis har, såvitt gäller långivaren, även en amortering på fordran ansetts som avyttring (jfr rättsfallet R77 1:20). Vid innehav av kontanter i utländsk valuta avyttras innehavet när valutan utnyttjas för betalning eller när växling sker till annan valuta. Detta gäller således även växling mellan skilda utländska valutor.

Omsättning av lån i utländsk valuta bör normalt inte utlösa en kursvinstberäkning. Om en fordran eller ett lån avser flera valutor, ett s.k. korglån, behandlas korglånet eller motsvarande fordran som *en* skuld resp. tillgång. Detta innebär att det skall göras en gemensam vinstberäkning för valutorna i "korgen".

Beräkningen av vinst resp. förlust vid amortering på fordran i utländsk valuta bör gå till på följande sätt.

Det utlånade beloppet eller det belopp som erlades när fordringen förvärvades, omräknat i svenska kronor vid den tidpunkt då fordringen uppkom, blir en avdragspost. Som intäktspost redovisas det belopp som gäldenären återbetalat eller det belopp som erhölls när fordringen överläts omräknat i svenska kronor vid betalningstillfället resp. avyttringstillfället. Avser återbetalningen bara en del av fordringen får den på den utlånade summan belöpande andelen av återbetalat belopp proportioneras fram. Har fordringen

uppkommit genom utlåning vid olika tillfällen får kursen på utlånat belopp beräknas med tillämpning av en genomsnittsmetod.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 30 § SIL och föranleder även ändringar i 3 § 1 mom. SIL.

4.1.5 Kursförluster på fordringar

Mitt förslag: Förluster på såväl marknadsnoterade som icke marknadsnoterade fordringar i utländsk valuta är avdragsgilla till 70 %.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks av *Kammarrätten i Stockholm* och *LO*. *Riksbanken* och företrädare för näringsliv och bankväsende anser att det inte framkommit tillräckliga skäl för att generellt begränsa avdragsrätten för förluster på skuldebrev i utländsk valuta mot bakgrund av att förluster på marknadsnoterade aktier i utländsk valuta resp. marknadsnoterade skuldebrev i svensk valuta är avdragsgilla i sin helhet. Riksbanken framhåller att de depositions- och rapportkrav som föreligger för utländska marknadspapper gäller i samma utsträckning för obligationer som för aktier. *Näringslivets skattedelegation, Svenska Bankföreningen m.fl.* anför att kursvinster och kursförluster bör anses som ränta och inte som reavinst. Förluster skall därvid kunna kvittas fullt ut.

Skälen för mitt förslag: En huvudregel i den nya kapitalbeskattningen är att reaförluster är avdragsgilla till 70 %. Skälen för denna begränsning är att en skattskyldig som har såväl vinster som förluster – och som därför totalt sett inte drabbats av någon förmögenhetsminskning – annars skulle kunna få en skattekredit genom att tidigarelägga realisering av förluster och senarelägga realisering av vinster. Det skattemässiga utfallet blir neutralt vid ett antal års senareläggning av vinsterna om förluster är avdragsgilla till 70 %.

Marknadsnoterade svenska och utländska aktier och liknande värdepapper samt marknadsnoterade svenska obligationer och liknande fordringar undantas från 70-procentskvoteringen. Undantagen har motiverats dels med ett önskemål att åstadkomma full kvittning mellan vinster och förluster på sådana aktier som fortlöpande omsätts på marknaden, dels önskemålet att undvika problemen med gränsdragning mellan ränta och reavinster på fordringarna. För marknadsnoterade fordringar som är utställda i svenska kronor gäller således att ränta och reavinst behandlas på samma sätt och att ränteutgifter och reaförluster behandlas lika. Som ytterligare motiv för denna utökade avdragsrätt för reaförluster på marknadsnoterade fordringar i svenska kronor har angetts att värdeförändringarna på dem är förhållandevis små.

Ett flertal remissinstanser har ansett att utökad avdragsrätt bör medges för förluster på utländska marknadsnoterade obligationer på motsvarande sätt som medges för förluster på utländska marknadsnoterade aktier.

Utländska obligationer är utsatta för betydligt större kursvariationer än fordringar i svenska kronor. Detta kan utnyttjas för skatteplanering, vilket motiverar mer restriktiva avdragsregler.

Den utökade avdragsrätten för förluster på marknadsnoterade aktier syftar till att underlätta företagens riskkapitalförsörjning. Detta argument har inte samma tyngd i fråga om fordringar i utländsk valuta.

Mot denna bakgrund finns det inte tillräckliga skäl att avvika från den generella regeln om kvoterade avdrag för reaförluster. Den förlust som kan uppkomma när en fordran i utländsk valuta löses in eller avyttras bör således inte vara avdragsgill till mer än 70 %.

Vad gäller själva beräkningen av resultatet av ett innehav av utländsk valuta bör ingen åtskillnad göras mellan kursförluster och kursvinster.

Förslaget finns i 30 § SIL och har även föranlett ett nytt fjärde stycke i 3 § 2 mom. SIL.

4.1.6 Valutaterminer m.m.

Mitt förslag: Derivatinstrument (optioner och terminer) med underliggande egendom som utgörs av utländsk valuta resp. fordringar i utländsk valuta beskattas enligt samma regler som den underliggande egendomen. Detsamma gäller finansiella instrument vars värdeutveckling är beroende av ett index som är knutet till utländsk valuta.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Bl.a. *Stockholms Optionsmarknad OM Fondkommission AB* (OM) motsätter sig förslaget och anför att vinster och förluster vid handel i valuta eller derivatinstrument som avser utländsk valuta i vart fall bör vara fullt kvittningsbara mot den delen av en aktievinst eller förlust som är hänförlig till valutakursförändring. *Riksbanken* konstaterar att ett visst kvittningsutrymme skulle kunna skapas om förluster på valutaoptioner och valutaterminer fick kvittas mot reavinster på sådana instrument. En ägare av utländska aktier skulle därigenom kunna säkra sådana aktier mot valutakursfall med hjälp av terminerna och optionerna.

Skälen för mitt förslag: Kvittningsreglerna i det nya inkomstslaget kapital är utformade så att full kvittning inte medges mellan en förlust på aktier och vinst på en fordran eller t.ex. en räntetermin.

De i promemorian föreslagna reglerna innebär att aktieförluster får kvittas till 70 % mot en kursvinst på utländsk valuta. En konsekvens av den valda linjen är att en aktieförlust inte heller får kvittas fullt ut mot t.ex. vinst på en valutatermin. En grundläggande princip för den nya kapitalbeskattningen är nämligen att derivatinstrument, som optioner och terminer, beskattas enligt samma regler som instrumentens underliggande egendom.

I enlighet med denna uppdelning bör således alla finansiella instrument vars underliggande egendom är en fordran i utländsk valuta beskattas på samma sätt som fordringar i utländsk valuta. Hit räknas även finansiella instrument vars värdeutveckling är beroende av ett index som är knutet till utländsk valuta. De derivatinstrument som bör beskattas bland de utländska fordringarna är därför valutaterminer, valutaoptioner och valutaindexoptioner.

De av några remissinstanser efterlysta möjligheterna till kurssäkring av ut-

ländska aktier kommer därmed inte att finnas i full utsträckning, eftersom aktieförlusterna blir avdragsgilla mot vinster på valutaterminer endast till 70 %. Riksbanken framhåller att valutaoptioner och valutaterminer inte är formellt knutna till ett bestämt individuellt värdepapper och att det inte heller går att på formella grunder urskilja om derivatinstrumentet är sammankopplat med placering i aktier eller räntebärande fordringar. Det är därför olämpligt med en sådan kvittning som OM förordar. Riksbanken pekar på en möjlighet att tillskapa en särskild "kvittningsfålla" för de aktuella instrumenten. En sådan kvittningsregel skulle emellertid ytterligare komplicera regelverket och bör inte införas.

En aktieägare torde även med de föreslagna reglerna ha möjlighet att i inte obetydlig utsträckning säkra aktier mot valutakursfall med hjälp av aktieterminer eller aktieoptioner.

De nya reglerna har tagits in i 30 § 1 mom. SIL.

4.1.7 Konvertibla skuldebrev m.m.

Mitt förslag: Konvertibla skuldebrev utställda i utländsk valuta behandlas i reavinsthänseende inte som aktieliknande instrument utan som fordringar. Skuldebrev i utländsk valuta med optionsrätt behandlas generellt som två separata värdepapper.

Promemorieförslaget: Konvertibla skuldebrev och skuldebrev med optionsrätt utställda i utländsk valuta behandlas i reavinsthänseende inte som aktieliknande instrument utan som fordringar i utländsk valuta. Ett avskilt utländskt optionsbevis beskattas på samma sätt som aktier.

Remissinstanserna: Den föreslagna avgränsningen har i huvudsak lämnats utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Konvertibla skuldebrev utställda i utländsk valuta för med sig särskilda gränsdragningsproblem. I det nya inkomstslaget kapital beskattas konvertibla skuldebrev i svensk valuta på samma sätt som aktier. Det innebär – under förutsättning att skuldebreven är marknadsnoterade – att förluster kan kvittas fullt ut mot vinster på marknadsnoterade aktier m.m. Avkastningen höjer inte ränteavdragstaket.

I propositionen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning uttalade jag att såväl svenska som utländska finansiella instrument av aktiekaraktär skulle beskattas som aktier. Aktievinstreglerna skulle dock inte tillämpas om fordringar i utländsk valuta utgjorde en del av instrumentet (prop. 1989/90:110 s. 433).

Fordringar i utländsk valuta är som jag tidigare framhållit ofta utsatta för stora värdeförändringar. Till viss del är dessa förändringar också förutsebara. Detta gör att det, i betydligt större utsträckning än vad som gäller för fordringar i svenska kronor, går att använda dem för skatteplanering. Av den anledningen bör konvertibla skuldebrev i utländsk valuta inte räknas till gruppen aktierelaterade värdepapper inom vilken gäller rätt till full kvittning mellan vinster och förluster. Konvertibla skuldebrev som är utställda i ut-

ländsk valuta bör således beskattas enligt huvudregeln på samma sätt som andra fordringar i utländsk valuta.

En särskild sorts konvertibla skuldebrev är konvertibla vinstandelsbevis. Bevisets avkastning är knuten till storleken på utdelningen i ett visst företag. Vinstandelsbevis kan också förekomma utan konverteringsrätt. Även dessa typer av skuldebrev bör behandlas som de utländska obligationerna under förutsättning att skuldebreven ställts ut i utländsk valuta.

Förslagen föranleder ändringar i 27 § 1 mom. SIL.

För skuldebrev förenade med optionsrätt föreslår jag senare (avsnitt 4.4) vissa förändringar av de nyligen beslutade kapitalbeskattningsreglerna. Mina förslag i den delen innebär att skuldebrev med optionsrätt i såväl svensk som utländsk valuta kommer att beskattas som separata värdepapper.

4.1.8 Kursvinster och kursförluster på skulder

Mitt förslag: Vinster och förluster som är hänförliga till valutakursförändringar och som realiseras vid betalning eller överlåtelse av skuld är skattepliktiga resp. avdragsgilla för låntagaren i likhet med vad som gäller för långivaren.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt. Promemorian innehåller dock särregler om avdragsrätt för vissa ränteutgifter vid kursvinstberäkningen.

Remissinstanserna: Förslaget att skuld- och fordringsfallen skall likabehandlas möter i sak ingen invändning. Några remissinstanser framhåller att överlåtelse av en skuld bara kan föranleda valutabeskattning om överlåtelsen sker mot vederlag.

Skälen för mitt förslag: RINK föreslog att skulder i svenska kronor skulle reavinstbeskattas. Detta förslag avvisades (prop. 1989/90:110 s. 465).

En annan sak är frågan om beskattning av vinster på lån i utländsk valuta som uppkommer genom valutakursförändringar.

En skuld i utländsk valuta ger samma typ av kursvinster och kursförluster som en placering i utländsk valuta. Valutakursvinster och valutakursförluster på sådana skulder bör därför skattemässigt behandlas på samma sätt som motsvarande poster avseende fordringar. Beskattning av kursvinster på skuldsidan krävs således för att beskattningen skall bli symmetrisk. Om en privatperson lånar i utländsk valuta av en annan privatperson bör således långivarens skatteplikt för en kursvinst i princip motsvaras av ett avdrag för kursförlust hos låntagaren och vice versa.

Kursvinster på en skuld i utländsk valuta uppkommer då värdet av det ursprungligen lånade beloppet (omräknat i svenska kronor) är högre än det belopp (omräknat i svenska kronor) låntagaren betalar tillbaka när lånet löses. Med inlösen av ett lån likställs det fallet att ansvaret för skulden övertas mot vederlag av en ny gäldenär.

I undantagsfall kan låntagarens vinst på ett lån i utländsk valuta bero på andra faktorer än ändrade valutakurser. Förändringar i den allmänna ränte-

nivån under låneperioden kan exempelvis få till konsekvens att långivaren erbjuder viss kapitalrabatt för det fall låntagaren går med på att inlösa lånet i förtid. Här bör emellertid i likhet med vad som gäller för svenska skulder reavinstbeskattning inte ske av värdeförändring som inte är hänförlig till valutakursförändringar.

Som framgått tidigare har jag, av förenklingsskäl valt att avstå från en särreglering av avdragsrätten vid den löpande beskattningen för ränteutgifter på lån i utländsk valuta. Därmed bortfaller också behovet av särskilda regler för utgiftsräntor vid beräkningen av kursvinst.

Kursförluster på skulder i utländsk valuta bör liksom kursförluster på utländska fordringar vara avdragsgilla till 70 %.

De nya reglerna är intagna i 3 § 1 och 2 mom. samt 30 § 2 mom. SIL.

4.1.9 Kontrollfrågan

Mitt förslag: Uppgifter i självdeklarationen för vinstbeskattningsändamål skall även lämnas av skattskyldiga som betalat eller överlåtit lån i utländsk valuta. I kontrolluppgift om ränta och fordran skall lämnas uppgift om räntan är av det slag som höjer ränteavdragstaket.

Promemorieförslaget: Innehåller en mer långtgående reglering av uppgiftsskyldigheten i självdeklaration men tar inte upp uppgiftsskyldigheten i kontrolluppgift.

Remissinstanserna: Uppgiftsskyldigheten möter ingen invändning. Några instanser tar upp frågor om den lagstiftningstekniska regleringen.

Skälen för mitt förslag: Placeringar och lån i utländsk valuta medför särskilda kontrollproblem. Lagen (1990:750) om betalningar till och från utlandet ställer dock i princip krav på att utländska fondpapper skall förvaras i depå hos en auktoriserad valutahandlare. Vidare gäller ett principiellt förbud mot betalningar till eller via eget inlåningskonto i utlandet. Dessa krav ger möjlighet till kontroll vid beskattningen.

Uppgiftsskyldigheten i självdeklaration och kontrolluppgift bör svara mot de avvikelser från förslagen i promemorian som jag förslagit samt mitt förslag i fråga om ränteavdragstaket (avsnitt 4.2). Enligt min mening bör förslagen till ändringar i inkomstbeskattningen föranleda en komplettering av bestämmelserna i 2 kap. 17 § och 3 kap. 22 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Kompletteringen innebär att uppgiftsskyldighet för reavinstberäkning även gäller skattskyldiga som betalat eller överlåtit lån i utländsk valuta. Vidare införs en skyldighet att i kontrolluppgift om ränta och fordran lämna uppgift om i vad mån räntan är att hänföra till en sådan ränteinkomst för den skattskyldige som höjer ränteavdragstaket enligt 3 § 2 mom. andra stycket SIL.

Kursvinstberäkningen kan i många fall bli komplicerad. Ett sätt att förenkla tillämpningen är att utvidga kontrolluppgiftslämnandet utöver vad jag nu föreslår. Dessa frågor kräver emellertid ytterligare överväganden.

Mitt förslag: Rätten att kvitta ränteutgifter över 100 000 kr. mot ränteinkomster begränsas ytterligare. Ränteavdragstaket höjs inte för ränta på inlåningskonton med uppskjuten räntebetalning och fordringar i utländsk valuta. Detsamma gäller för ränta på skuldebrev med varierande räntesats under löptiden eller med ränta som inte betalas årligen samt ränta på skuldebrev som getts ut till underkurs.

Bakgrunden till mitt förslag: I 3 § 2 mom. SIL i nuvarande lydelse finns bestämmelser om begränsningar i avdragsrätten för räntor. Bestämmelserna syftar till att förebygga skatteplanering och motverka skattekrediter genom lånefinansierade placeringar som ger en låg löpande avkastning. Bestämmelserna avser att ge en likformig beskattning med hänsyn till att värdeökningar beskattas först när de realiseras.

Ränteavdragsbegränsningen innebär att ränteutgifter får kvittas fullt ut mot ränteinkomster. Ränteutgifterna får dock inte kvittas mot ränta på konvertibla skuldebrev och andra aktieliknande tillgångar. Om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna med mer än 100 000 kr. får 70 % av det överskjutande beloppet dras av. För barn och ungdomar under 18 år och för handelsbolagsbeskattade dödsbon är gränsen 10 000 kr. Skattereduktionen för det överskjutande räntebeloppet begränsas således till 21 %.

Skälen för mitt förslag: I samband med remissbehandlingen av departementspromemorian (Ds 1990:38) Beskattning av utländsk valuta och Beskattning av utskiftade medel har det särskilt uppmärksammats att reglerna för ränteavdragstaket medför kvittningsrätt för ränteinkomster på vissa fordringar som ger skattekrediter. Det rör sig om inlåningskonton med uppskjuten ränteutbetalning och skuldebrev med liten eller ingen löpande avkastning men med en stor värdestegring. Det finns även tecken från kapitalmarknaden på en framväxt av sådana placeringsinstrument.

Jag kan således konstatera att problemen med skattekrediter för fordringar med uppskjuten avkastning trätt i förgrunden under den senaste tiden. Det står, enligt min mening, också klart att full kvittning för ränteinkomster på nyss nämnda slag av tillgångar med uppskjuten avkastning strider mot målen om en likformig beskattning. Utöver det allmänna utrymmet för fulla ränteavdrag på 100 000 kr. bör ränteutgifter vara fullt avdragsgilla endast mot ränta på tillgångar med en avkastning som inte är senarelagd.

Ränta på inlåningskonton med uppskjuten räntebetalning samt ränta och realisationsvinst på underkursobligationer bör därför behandlas på samma sätt som bl.a. aktieutdelning. Detsamma gäller ränteinkomster på fordringar i utländsk valuta eftersom en placering i utländsk valuta kan ge samma effekt som en underkursobligation (jfr avsnitt 4.1.3).

Det till lagrådet remitterade lagförslaget i denna del innebar att i huvudsak endast ränta på inlåningskonton i bank o.d. skulle kunna höja avdragstaket. Jag konstaterade därvid att ur likformighetssynvinkel borde egentligen även ränta på obligationer där det inte förekommer skattekrediter höja avdragstaket.

Jag anser att skälen för att undanta flertalet obligationer från den förmånligare behandlingen inte väger tillräckligt tungt med hänsyn till behovet av en väl fungerande obligationsmarknad. Särbehandlingen i fråga om ränteavdragstaket bör därför inskränkas till framtidskonton o.d., obligationer som emitterats till underkurs samt fordringar i utländsk valuta. Ett skuldebrev bör anses som emitterat till pari (ej underkurs) om emissionskursen inte understiger 90 % av skuldebrevets nominella värde. För att motverka skattekrediter bör det också krävas att räntan på skuldebrevet betalas årligen och är konstant under löptiden. Det bör understrykas att även reavinst på en obligation av detta slag som emitterats till pari höjer avdragstaket om reavinsten anses som ränta enligt 29 § 2 mom. SIL.

Ingen ändring är avsedd för ränta på konvertibla skuldebrev o.d. Sådan ränta höjer inte ränteavdragstaket. Detsamma gäller den avkastning på andel i räntefond som anses som ränta (jfr avsnitt 4.3).

Mitt förslag föranleder ändringar i 3 § 2 mom. SIL.

4.3 Andelar i räntefonder

Mitt förslag: Om en värdepappersfonds värdepappersinnehav uteslutande består av fordringar i svenska kronor skall en andel i fonden reavinstbeskattas på samma sätt som fordringar i svenska kronor.

Bakgrunden till mitt förslag: Enligt de numera upphävda bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 38 § KL räknades vinst på andel i aktiefond (värdepappersfond) vars förmögenhet bestod av skuldebrev som intäkt av kapital i stället för tillfällig förvärvsverksamhet. En sådan fond benämns avkastningsfond eller räntefond.

De nya reglerna för inkomstslaget kapital innebär att reaförluster på andelar i räntefonder är avdragsgilla till endast 70 % (3 § 2 mom. och 27 § 5 mom. SIL). Reaförluster på marknadsnoterade fordringar i svensk valuta behandlas däremot som ränteutgifter och blir därmed fullt avdragsgilla inom ramen för ränteavdragstaket på 100.000 kr. Andelar i fonder som till minst tre fjärdedelar innehåller aktier behandlas dock på samma sätt som marknadsnoterade aktier.

Under vårens lagstiftningsarbete konstaterade jag att fonder med stor andel skuldebrev regelmässigt ger större löpande avkastning än fonder vars förmögenhet är placerad i aktier. Jag pekade på att om fonder med betydande andel fordringar beskattas enligt aktievinstreglerna, skulle skattefördelar kunna uppnås genom att andelar säljs med vinst strax före utdelning. Ett kvittningsunderlag skulle därigenom kunna tas fram för att utnyttja en reaförlust på marknadsnoterade aktier (prop. 1989/90:110 s. 431). Beskattningen utformades mot denna bakgrund.

Skälen för mitt förslag: De nya bestämmelserna för räntefonder har den nackdelen att de i viss mån kan sägas diskriminera ett indirekt ägande av svenska räntebärande värdepapper i förhållande till ett direkt ägande. Reglerna om kvoterade reaförluster kan också medföra otillfredsställande be-

skattningskonsekvenser i samband med att det utgår s.k. räntekompensation till den som överlåter andel i räntefond.

När kvittningsrätten enligt mitt tidigare förslag (avsnitt 4.2) inskränks för ränteinkomster vid tillämpning av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning talar övervägande skäl för att reaförluster på andelar i räntefonder skall behandlas som reaförluster på fordringar. Marknadsnoterade andelar i räntefonder som enbart består av skuldebrev i svenska kronor bör därför reavinstbeskattas på samma sätt som en marknadsnoterad fordran i svenska kronor. Det innebär att vinsten respektive förlusten behandlas som ränta. Räntan höjer inte ränteavdragstaket.

Av författningstekniska skäl och med hänsyn till omläggningen av rätten till kvittning mellan ränteintäkter och räntekostnader bör löpande avkastning från fonden alltjämt anses som utdelning.

Mitt förslag föranleder ändringar i 3 § 2 mom. femte stycket och 27 § 1 mom. SIL samt ett nytt sjätte moment till samma paragraf.

4.4 Skuldebrev förenade med optionsrätt

Mitt förslag: Vid avyttring av ett skuldebrev förenat med optionsrätt beskattas skuldebrevet enligt fordringsreglerna i 29 § och optionsdelen enligt aktiereglerna i 27 § SIL.

Restvärdemetoden behålls för fördelning av anskaffningsvärdet mellan skuldebrevet och optionsrätten och utvidgas till att gälla alla fall där ett skuldebrev förvärvats i förening med en optionsrätt.

Skälen för mitt förslag: Enligt 27 § 1 mom. SIL skall skuldebrev som är eller har varit förenade med optionsrätt, beskattas enligt aktievinstreglerna. Även om skuldebrevet och optionsbeviset har skilts åt skall således bägge delarna behandlas som en aktie. Det innebär att vinster och förluster på sådana marknadsnoterade värdepapper får kvittas mot förluster och vinster på marknadsnoterade aktier o.d.

Skälet till att skuldebrev förenade med optionsrätt hänfördes till aktierna var att de utgör värdepapper vars värdeutveckling på samma sätt som en aktie är beroende av ett företags resultat. Grundtanken var att sådana värdepapper som typiskt sett har samma värdeutveckling som en aktie inte skulle få en gynnsammare skattebehandling än en vanlig aktie.

För att undvika gränsdragningsproblem som påtalades av bl.a. lagrådet utformades bestämmelsen så att dessa skuldebrev både före och efter ett eventuellt avskiljande av optionsbeviset skulle beskattas som aktier.

Med de nya skattereglerna har intresset för förvärv av optionsrätter ökat. De är nämligen inte förenade med samma kapitalbindning som exempelvis konvertibla skuldebrev. Ett av syftena med det nya skattesystemet har varit att motverka låntagande. Hög upplåning kan vara skattemässigt ofördelaktig till följd av ränteavdragsbegränsningarna. Det har redan resulterat i att företag i vissa fall låter anställda förvärva köpoptioner i stället för konvertibla skuldebrev. Därmed undviks en samhällsekonomiskt omotiverad rundgång i form av att berörda anställda tar lån för att ge lån till företaget.

Det har visat sig att det uppkommer svårigheter att avgöra när skuldebrev förenade med optionsrätt skall beskattas bland aktierna resp. när skuldebrevet skall beskattas bland fordringarna och optionsrätten som en aktie. Gränsdragningen har bl.a. betydelse för att skilja ut i vilka fall restvärdemetoden enligt 27 § 3 mom. SIL skall användas för att bestämma de olika delarnas anskaffningsvärde.

Ett fall där dessa svårigheter uppkommer är när ett skuldebrev har förenats med en teckningsoption avseende aktier i ett annat bolag än det som emitterat skuldebrevet. (Bolag A ger ut ett skuldebrev förenat med en teckningsoption i bolag B. Den optionen har bolag A fått genom förvärv av ett skuldebrev förenat med en optionsrätt till teckning av aktier i bolag B. Optionsbeviset har därefter avskiljts och förenats med det skuldebrev som bolag A ger ut). Ett annat fall är när ett skuldebrev förenats med en köpoption.

Lagstiftningen har i detta hänseende utformats på ett sätt som innebär tolkningssvårigheter. Den är inte heller flexibel i den meningen att det genast går att förutsäga hur anskaffningsvärdet skall beräknas för ett utländskt värdepapper som liknar ett skuldebrev förenat med optionsrätt. Bestämmelserna tar sikte endast på skuldebrev förenade med rätt till teckning av aktie eller aktieliknande instrument i det utgivande bolaget utfärdat med stöd av 5 kap. aktiebolagslagen.

Det kan i detta sammanhang anmärkas att regeringen nyligen har beslutat om direktiv (dir. 1990:46) till en utredning om översyn av aktiebolagslagen. I uppdraget ingår bl.a. att pröva om optionsrätter bör få utfärdas av ett aktiebolag utan bindning till ett skuldebrev.

Med tanke på den ökade användningen av optionsrätter och behovet av tydliga regler i det nya skattesystemet som även kan omfatta utländska företeelser finns det redan nu skäl att välja en annan lösning än den som presenterades i prop.1989/90:110. Därvid bör även övervägandena om en ändring av den civilrättsliga regleringen i aktiebolagslagen beaktas.

Jag föreslår att skuldebrev förenade med optionsrätt alltid beskattas som två separata delar på samma sätt som en "enhet" bestående av en aktie och en obligation beskattas som två separata delar redan enligt nuvarande regler. Optionsrätten beskattas enligt de regler som gäller för optioner av denna typ medan skuldebrevet beskattas enligt de regler som gäller för en fordran av denna typ. Den som säljer ett skuldebrev förenat med optionsrätt avseende aktier skall alltså dela upp anskaffningsvärdet och beskatta optionsdelen som en aktie och skuldebrevsdelen som en fordran. Skuldebrev förenade med optionsrätt skall därför slopas i uppräkningen av de aktiebeskattade finansiella instrumenten i 27 § 1 mom. SIL.

Behovet av att kunna fördela anskaffningsvärdet mellan de två delarna accentueras när dessa skall beskattas enligt olika regler.

Regeringsrättens avgörande RÅ 1983 1:77 gav upphov till den lagreglering av *restvärdemetoden* som infördes år 1985. Målet gällde bl.a. fördelning av anskaffningsvärde mellan olika tillgångar samt förbrukning av anskaffningsvärde. I detta fall hänfördes anskaffningsvärdet för ett skuldebrev och en optionsrätt till teckning av aktier som förvärvats tillsammans enbart till skuldebrevet. Resultatet blev att skuldebrevet kunde säljas omedelbart med en avdragsgill reaförlust och att ett motsvarande värde kom att beskattas

som en reavinst på optionsrätten när denna avyttrades. Genom uttrycklig lagstiftning ändrades rättsläget så att anskaffningsvärdet fördelades mellan skuldebrevet och optionsrätten enligt den s.k. restvärdemetoden. En motsvarande regel finns nu i 27 § 3 mom. SIL.

Denna regel tar sikte på skuldebrev med optionsrätt till teckning av aktie e.d. i det emitterande bolaget. Den begränsas också till de fall där själva skuldebrevet erhållits genom teckning. De äldre reglerna tog sikte även på skuldebrev förenat med optionsrätt till köp av aktie.

Restvärdemetoden behövs främst för att beräkna anskaffningskostnaden vid teckning men den skulle kunna tillämpas även när ett skuldebrev förenat med optionsrätt har förvärvats genom köp eller byte. Restvärdemetoden utgör i de sistnämnda fallen en hjälpregel som i princip leder till samma resultat som om en proportionering hade skett mellan skuldebrevets och optionsrättens marknadsvärden. Metoden bör gälla både för optionsrätter som avser rätt till teckning och sådana som avser rätt till köp. Jag föreslår därför att restvärdemetoden tillämpas beträffande skuldebrev som förvärvats i förening med köp- eller teckningsoption.

När skuldebreven och optionsrätterna skall beskattas enligt separata regler bör det göras klart i vilka fall de olika delarna skall anses *marknadsnoterade*. Marknadsnoteringen har betydelse för vilka kvittningsregler som skall gälla vid avyttringen. Därvid bör gälla att om det finns en marknadsnotering för ett skuldebrev *förenat* med optionsrätt bör bägge delarna anses marknadsnoterade vare sig de säljs tillsammans eller var för sig. Om det däremot bara finns marknadsnotering för den ena delen skall inte den andra anses som marknadsnoterad. Det krävs enligt min mening ingen ändring av lagtexten för att uppnå detta.

Mitt förslag föranleder ändringar i 27 § 1 och 3 mom. SIL.

4.5 Särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag

4.5.1 Inledning

Enligt de nya skattereglerna beskattas kapitalinkomster med en proportionell skatt på 30 % medan förvärvsinkomster beskattas progressivt med en högsta marginalskatt på ca 50 %. Skillnaden i skattesats nödvändiggör regler varigenom kapitalinkomster särskiljs från förvärvsinkomster. I de flesta fall är detta inget problem. När det däremot gäller aktieutdelning och reavinster avseende fåmansföretag där ägaren arbetar i företaget är situationen annorlunda. Anledningen är att ägaren kan välja mellan att ta ut inkomster från företaget i form av lön, utdelning eller reavinst. Saknas särskilda regler kan ägaren därigenom undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller reavinst i stället för i form av lön. Av likformighets- och rättviseskäl krävs därför särskilda regler som upprätthåller den progressiva beskattningen av arbetsinkomster även i dessa fall. De särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag som i somras antogs av riksdagen syftar till att nå ett sådant resultat.

Utgångspunkten för dessa regler är att en person som äger och arbetar i

ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning skall få samma skatt som en löntagare som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat bolag vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst. Utdelning och reavinst på aktier i fåmansföretag skall således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och reavinst skall behandlas på samma sätt som lön.

I praktiken är det emellertid omöjligt att avgöra vad som egentligen är arbetsinkomst och vad som egentligen är kapitalinkomst för en person som arbetar i ett fåmansföretag som han själv kontrollerar. Den skattemässiga uppdelningen måste därför göras på ett schablonmässigt sätt.

De nya reglerna innebär således att normal kapitalavkastning beskattas i inkomstslaget kapital medan överskjutande utdelning och reavinst beskattas på ett sätt som är likvärdigt med beskattningen av löneuttag.

Bestämmelserna – som återfinns i 3 § 12 mom. SIL – innebär sammanfattningsvis följande. Normal kapitalavkastning preciseras som summan av anskaffningskostnaden och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott multiplicerad med statslåneräntan ökad med fem procentenheter. I den mån aktieutdelningen överstiger den sålunda beräknade normala kapitalavkastningen för det aktuella året skall det överskjutande beloppet redovisas i inkomstslaget tjänst medan utdelning upp till normal kapitalavkastning redovisas i inkomstslaget kapital. Skatten på utdelningen utöver normal kapitalavkastning blir därmed ca 50 % i stället för 30 % för personer med höga förvärvsinkomster. Sådan överskjutande utdelning inkomstbeskattas därmed på samma sätt som lön. Även det totala skatteuttaget blir likvärdigt för överskjutande utdelning och lön för personer med höga förvärvsinkomster när man förutom ägarens inkomstskatt även beaktar att utdelningar avser medel som belagts med bolagsskatt medan löner avser medel som belagts med arbetsgivaravgifter.

Vid lägre faktisk utdelning än vad som för året skall anses som normal kapitalavkastning får utrymmet för kapitalbeskattad inkomst sparas. Det sparade utrymmet läggs till underlaget för beräkning av utrymmet för kapitalbeskattad inkomst nästa år och ger därmed, utöver sparandet, utrymme för en högre kapitalbeskattad utdelning senare år.

Vid försäljning av aktier kan det ackumulerade sparade utrymmet för kapitalbeskattad inkomst användas för att erhålla kapitalbeskattning för reavinster. Eventuell reavinst utöver detta sparade utrymme redovisas till hälften i inkomstslaget tjänst.

Reglerna är i huvudsak ändamålsenliga men ger vissa oavsedda effekter som påpekats bl.a. av skatteförvaltningen vid det fortsatta arbetet med reglerna. Jag föreslår därför att reglerna justeras i några avseenden.

4.5.2 Uppräkning av anskaffningskostnader före 1990

Mitt förslag: Vid tillämpning av de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och reavinst hos delägare i fåmansföretag får anskaffningskostnader för aktier i företaget liksom lämnade ovillkorliga aktieägartillskott räknas upp med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen från och med 1970 till 1990.

Skälen för mitt förslag: För att reglerna skall ge avsedda effekter krävs att enbart normal kapitalavkastning beskattas i inkomstslaget kapital. För aktier som anskaffas 1990 eller senare uppnås detta genom att kapitalavkastning upp till statslåneräntan plus fem procentenheter beskattas i inkomstslaget kapital med långtgående sparanderegler. Aktier som köps för 1 miljon kr. år 1990 kan därmed, vid normal utdelning, säljas för t.ex. 1,5 miljoner kr. år 1995 utan att någon del av reavinsten beskattas i inkomstslaget tjänst.

För aktier som anskaffats före 1990 finns det emellertid inga sparande- eller uppräkningsregler för tiden fram till 1990. Utrymmet för kapitalbeskattad inkomst bestäms i stället av de historiska anskaffningskostnaderna utan beaktande av i företaget sparad kapitalavkastning och de förändringar av penningvärdet som skett före 1990. Enligt dessa regler skulle även realiserade värdeökningar för aktierna som endast motsvarar inflationen komma att beskattas i inkomstslaget tjänst, vilket inte står i överensstämmelse med normen att normal kapitalavkastning skall beskattas i inkomstslaget kapital.

Mot den bakgrunden bör enligt min mening historiska anskaffningskostnader för aktier i fåmansföretag få uppräknas med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen fram till år 1990 vid tillämpning av de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och reavinst för delägare i fåmansföretag. Uppräkning bör ske till år 1990 och inte till år 1991 med hänsyn till att de sålunda uppräknade anskaffningskostnaderna ger ett utrymme för kapitalbeskattad inkomst på 18 % redan år 1991 vid en statslåneränta i slutet av november 1990 på 13 %. Den allmänna prisutvecklingen fram till år 1990 bör mätas på samma sätt som för fastigheter vid reavinstberäkningen enligt de gamla reglerna. Den serie omräkningstal som är tillämplig för beräkning av vinst på fastighetsavyttringar i år kan användas. Uppräkningsfaktorerna är alltså kända redan nu, vilket innebär att den enskildes utrymme för kapitalbeskattad inkomst år 1991 kan beräknas redan vid ingången av år 1991.

Det bör finnas en bakre tidsgräns för uppräkningen av anskaffningskostnaden för aktier i fåmansföretag. En lämplig avvägning, bl.a. med hänsyn till att anskaffningskostnaderna kan vara svåra bestämma och kontrollera avseende belopp och tidpunkt när de ligger långt tillbaka i tiden, är därvid att medge uppräkning av anskaffningskostnader för aktier i fåmansföretag med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen under de senaste 20 åren.

Den uppräknade anskaffningskostnaden skall tillämpas vid beräkning av utrymmet för kapitalbeskattad inkomst från och med år 1991. Vid aktieförsäljningar får ett belopp motsvarande skillnaden mellan den uppräknade och den oppräknade anskaffningskostnaden redovisas i inkomstslaget kapital utöver eventuellt sparat utrymme för kapitalbeskattad inkomst för de sålda

aktierna. Realisationsvinst utöver dessa två poster skall till hälften redovisas i inkomstslaget tjänst.

Vid delförsäljningar skall det uppräknade anskaffningsvärdet liksom sparat utrymme för kapitalbeskattad inkomst proportioneras mellan aktierna på samma sätt som anskaffningskostnaderna proportioneras vid reavinstberäkning enligt genomsnittsmetoden. Även i övriga avseenden skall samma principer tillämpas som vid övrig reavinstbeskattning av aktier som t.ex. att separata beräkningar görs för aktier av samma slag och sort.

4.5.3 Undantagsregeln ersätts med beloppstak

Mitt förslag: Den undantagsregel som gör det möjligt för den skattskyldige att visa att en reavinst inte bör hänföras till arbetsinsatser i företaget ersätts med ett beloppstak som maximerar den reavinst som skall redovisas som inkomst av tjänst.

Skälen för mitt förslag: Ett annat inslag i de nya reglerna som ifrågasatts är regeln om att den skattskyldige får möjlighet att visa att en reavinst uppenbarligen inte kan hänföras till avkastning av hans eller någon närståendes arbetsinsats. Beviskravet är mycket strängt i enlighet med min i detta sammanhang deklarerade avsikt att regeln skall vara mycket restriktiv i sin utformning.

En tidigare version av denna undantagsregel fanns med i det förslag som remitterades till lagrådet i januari. Lagrådet ansåg att undantagsregeln i dess dåvarande utformning skulle vara svår att tillämpa samt ge utrymme för skönsmässiga bedömningar. Lagrådet ifrågasatte också om möjligheten att undanta reavinst från extra beskattning skulle få någon betydelse i den praktiska tillämpningen med hänsyn till den bevisbörda som läggs på den enskilde.

Vid det fortsatta arbetet med dessa regler har det framkommit att dessa problem i huvudsak kvarstår även efter de justeringar som gjorts med anledning av lagrådets kritik. Det har också ifrågasatts om reglerna kommer att fungera som avsett eller om det åter efter några år kommer att finnas behov av kompletterande speciallagstiftning avseende interntransaktioner, skalbolag o.d.

Jag har mot denna bakgrund tagit upp frågan om undantagsregeln till förnyad prövning och då konstaterat att undantagsregeln fortfarande inte är preciserad på ett godtagbart sätt. Detta beror ytterst på att varken den skattskyldige eller skattemyndigheterna har möjlighet att avgöra vad som egentligen är arbets- resp. kapitalinkomst. Den bristande precisionen i undantagsregeln skapar en betydande osäkerhet om hur bestämmelsen skulle fungera i praktiken i allmänhet och i ännu högre grad i enskilda fall. Om undantagsregeln skulle komma att tillämpas mycket sällan kan huvudresultatet bli att regeln skapar ett stort antal först osäkra och sedan besvikna skattskyldiga. Om undantagsregeln däremot i praktiken skulle få en mera allmän tillämpning finns det risk för att det åter uppkommer oacceptabla skillnader i beskattningen av arbetsinkomster i fåmansföretag jämfört med beskattning av

vanliga löntagares arbetsinkomster. I så fall skulle det uppkomma ett behov av en skärpning av regeln eller kompletterande speciallagstiftning som skulle göra skattereglerna mer komplicerade och svåröverskådliga.

Osäkerheten om hur undantagsregeln skulle komma att fungera i enskilda fall är också påtaglig och besvärande för berörda skattskyldiga. Detta är en allvarlig nackdel med hänsyn till skattereformens mål om enkla och överskådliga regler. Problemet accentueras av att undantagsregeln av förenklingsskäl endast gäller vid aktieförsäljning, som för fåmansföretag ofta avser större belopp, medan regeln inte skulle prövas vid beskattningen av utdelningar. I många fall skulle därför osäkerheten kvarstå under hela den tid som näringsverksamheten bedrivs. Full klarhet om skatteeffekten avseende för den enskilde ofta betydande belopp skulle skapas först efter det att verksamheten och därefter rättsprövningen avslutats.

Mot denna bakgrund föreslår jag att undantagsregeln slopas och ersätts med en enkel och begriplig regel som i största möjliga utsträckning eliminerar osäkerheten om hur framtida reavinster skall beskattas.

Ett av motiven för undantagsregeln var att reavinster inte skulle beskattas som arbetsinkomst i sin helhet när vinsten var så stor att den uppenbarligen inte kan utgöra sparad arbetsinkomst. En mera hanterbar regel som ger avsedda effekter bl.a. i sådana fall är att införa en övre gräns för hur stor inkomst som skall redovisas i inkomstslaget tjänst vid försäljning av aktier i fåmansföretag.

Jag har därvid övervägt att anknyta ett sådant beloppstak till den skattskyldiges och närståendes arbetsinsatser och löneuttag. Om faktiska löneuttag skall beaktas bör dessa rimligtvis ställas i relation till marknadsmässig ersättning för varje persons arbetsinsats med hänsyn till arbetstid, arbetets kvalifikationsnivå, individuell kompetens m.m. under den tid personerna varit verksamma i bolaget. Detta är i praktiken ogörligt för den i dessa avseenden mycket heterogena grupp personer som arbetar, eller som vid de nya reglerna skulle finna det skattemässigt fördelaktigt att arbeta, i bolag som de själva kontrollerar. Därtill skulle det knappast uppkomma någon förenkling jämfört med den bl.a. ur förenklingssynvinkel kritiserade undantagsregeln.

En annan möjlighet är att beräkna beloppstaket som ett visst belopp per år som den skattskyldige eller närstående varit verksam i bolaget oberoende av arbetstid, kvalifikationskrav, kompetensnivå och faktiska löneuttag. Även en sådan lösning leder emellertid till komplikationer och kontrollproblem genom att det krävs en gränsdragning avseende vilken aktivitetsnivå som skall beaktas. Om beloppet per verksamhetsmanår väljs så högt att det överstiger faktisk arbetsinkomst även för exempelvis framgångsrika konsulter, läkare och advokater så skulle medhjälpande makes/makas eller barns insatser i fåmansföretag i många fall leda till närmast för sådana insatser prohibitiva skatteeffekter.

Mot denna bakgrund samt med särskild hänsyn till att detta regelkomplex inte bör göras ännu mera komplicerat föreslår jag ett beloppstak för den reavinst som skall redovisas i inkomstslaget tjänst som är oberoende av faktiska löneuttag och oberoende av den skattskyldiges och närståendes verksamhet i företaget. Däremot kvarstår bestämmelsen om att de särskilda reglerna

inte skall tillämpas över huvud taget om varken den skattskyldige eller honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under någon del av den senaste tioårsperioden.

Nivån för det belopp som maximalt skall redovisas i inkomstslaget tjänst bör väljas med hänsyn till att en alltför hög gräns kan leda till överbeskattning vid höga faktiska kapitalinkomster medan en alltför låg gräns kan leda till att personer med höga faktiska arbetsinkomster, som t.ex. framgångsrika advokater, mäklare och läkare, kan få en ur likformighets- och rättvisesynvinkel alltför låg skatt när arbetet utförs inom ett fåmansföretag.

En omständighet som bör beaktas vid denna avvägning är att de särskilda reglerna i princip leder till högre skatt för aktier i fåmansföretag endast för personer som har ca 50 % marginalskatt, dvs. för personer som har en taxerad förvärvsinkomst på minst ca 180 000 kr. år 1991. Övriga personer inkl. flertalet småföretagare har en marginalskatt på ca 30 % både för inkomstslaget tjänst och för inkomstslaget kapital, samtidigt som övrigt skatteuttag i företaget är ganska likvärdigt, vilket leder till att fördelningen mellan de två inkomstslagen har mindre betydelse. Taket avseende det belopp som maximalt skall redovisas i inkomstslaget tjänst bör därför i första hand utformas med tanke på personer som har förhållandevis höga förvärvsinkomster.Beloppstaket bör uttryckas i basbelopp då reglerna bör bli bestående under en lång tid. Ett beloppstak uttryckt i basbelopp är rimligt även när det gäller arbetsinkomster som ligger långt tillbaka i tiden eftersom arbetsinkomster som sparas i bolaget i princip växer med ränta på ränta och således normalt ökar något snabbare än basbeloppet.

Ett beloppstak motsvarande sparade arbetsinkomster på sammanlagt 200 basbelopp täcker in årliga sparade arbetsinkomster på upp till 20 basbelopp (594 000 kr. år 1990) vid 10 års arbete i bolaget, på upp till 10 basbelopp (297 000 kr.) vid 20 års arbete i bolaget samt på upp till ca 6,67 basbelopp (198 099 kr.) vid 30 års arbete i bolaget. Om endast en person i närståendekretsen arbetar i företaget motsvarar detta en förhållandevis hög sparad arbetsinkomst medan gränsen kan vara förhållandevis låg när flera närstående arbetar i företaget.

Som nämnts ovan redovisas hälften av reavinsten utöver normal kapitalavkastning i inkomstslaget tjänst. Ett beloppstak motsvarande sparade arbetsinkomster på sammanlagt 200 basbelopp innebär således ett tak för den reavinst som redovisas i inkomstslaget tjänst på 100 basbelopp (2,97 miljoner kr. år 1990).

Ett beloppstak med innebörden att realisationsvinster på maximalt 100 basbelopp redovisas i inkomstslaget tjänst är lämpligt med hänsyn till ovan nämnda omständigheter. Ett lägre beloppstak skulle leda till ett ur likformighets- och rättvisesynvinkel alltför lågt skatteuttag vid höga sparade arbetsinkomster medan ett högre beloppstak skulle leda till ett ur likformighets- och rättvisesynvinkel alltför högt skatteuttag vid höga faktiska kapitalinkomster.

En kvarvarande fråga är hur beloppstaket skall tillämpas vid flera försäljningar inom en närståendekrets. Den enklaste lösningen är givetvis att tillämpa taket vid varje avyttring. Detta kan dock ge oskäliga effekter vid flera försäljningar inom samma närståendekrets som t.ex. när en ägare säljer aktier vid olika tillfällen eller när aktierna är fördelade mellan olika personer

inom närståendekretsen. För att ta hänsyn till dessa fall bör beloppstaket gälla det högsta belopp som behöver redovisas i inkomstslaget tjänst för en närståendekrets under en tioårsperiod avseende aktier i samma bolag.

En generell proportionering av takbeloppet på 100 basbelopp med hänsyn till de närståendes aktieinnehav är olämplig då aktier av olika slag och sort i samma företag kan ha olika värden samt då den sista delförsäljningen alltid avser hela det återstående aktieinnehavet. Jag föreslår i stället att beloppstaket på 100 basbelopp nedsätts vid en aktieförsäljning i den mån den skattskyldige visar att reavinster avseende samma bolag redovisats i inkomstslaget tjänst inom närståendekresten under den senaste tioårsperioden.

4.5.4 Andra finansiella instrument än aktier

Mitt förslag: För andra finansiella instrument än aktier och andelar i ett fåmansföretag bör beräkningen av den kapitalbeskattade delen göras utifrån statslåneräntan med tillägg av endast en procentenhet. Någon uppräkning med hänsyn till inflationen fram till år 1990 skall inte medges för sådana instrument.

Skälen för mitt förslag: De särskilda reglerna om maximal skattemässig kapitalinkomst från fåmansföretag bör omfatta inte bara aktier och andelar i fåmansföretag utan även andra instrument som är anknutna till företagets vinstutveckling som t.ex. konvertibla skuldbevis, vinstandelsbevis, optioner och terminer. I annat fall skulle reglerna kunna kringgås genom att vad som egentligen är arbetsinkomster tas ut som kapitalbeskattad inkomst för dessa instrument.

Regeln om en skattemässigt godtagbar normal kapitalavkastning på statslåneräntan plus fem procentenheter är anpassad med hänsyn till att avkastningen på aktier inkluderar riskersättning samt med hänsyn till att arbetsinkomster som tas ut i form av utdelning eller reavinst vid försäljning av aktierna beskattas både i företaget och hos ägarna. Denna dubbelbeskattning reducerar i hög grad skillnaden mellan det sammanlagda skatteuttaget för lön och det sammanlagda skatteuttaget för aktieutdelning och reavinst. Även andelar i fåmansföretag, som t.ex. andelar i ekonomisk förening som utgör fåmansföretag, omfattas av dubbelbeskattning och bör därför likställas med aktier i fåmansföretag vid tillämpning av de särskilda reglerna för delägare i fåmansföretag.

En gräns för skattemässigt godtagbar kapitalinkomst motsvarande statslåneräntan ökad med fem procentenheter är emellertid alltför hög för bl.a. konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis med hänsyn till att risken ofta är mera begränsad samt med hänsyn till att räntan på konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis är avdragsgill för företaget, vilket leder till ett sammanlagt skatteuttag som är väsentligt lägre än för lön när man beaktar både arbetsgivaravgifter och inkomstskatt. Den skattemässigt godtagbara normala kapitalavkastningen för andra tillgångar än aktier och andelar i fåmansföretag bör därför uppgå till statslåneräntan plus en procentenhet. Denna gräns

överensstämmer med den gräns som gäller vid löntagares förmånsbeskattning av lån med låg ränta från arbetsgivare.

Den uppräkning av anskaffningskostnader före år 1990 som jag föreslagit bör emellertid endast gälla aktier och andelar i fåmansföretag av förenklingsskäl samt då reglerna är anpassade till de förhållanden som gäller för sådana aktier och andelar. Anskaffningskostnader för t.ex. konvertibla skuldebrev bör således inte få räknas upp med hänsyn till inflationen fram till år 1990 då den löpande avkastningen som utbetalats under tidigare år i många fall motsvarar huvuddelen av den faktiska nominella avkastningen.

Här vill jag också skjuta in att det inte krävs några kompletterande regler för att komma till rätta med kringgåenden av reglerna genom att arbetsinkomster tas ut som kapitalbeskattad inkomst genom en hög ränta på lån från delägare till bolaget. En sådan överränta behandlas nämligen som förtäckt utdelning redan enligt gällande regler.

4.6 Sparade underskott och realisationsvinstbeskattning av näringsfastigheter

Mitt förslag: Underskott i förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet skall – med vissa begränsningar – dras av mot vinst vid avyttring av näringsfastighet som varit att hänföra till förvärvskällan. Motsvarande skall gälla i fråga om bostadsrätter i näringsverksamhet.

Bakgrunden till mitt förslag: Reglerna i skattereformen om hur ett underskott skall behandlas innebär sammanfattningsvis följande. Uppkommer underskott i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet gäller enligt 26 § första stycket KL att avdrag medges för underskottet i samma förvärvskälla närmast följande beskattningsår. För underskott i förvärvskälla vari bedrivits litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet gäller dock särskilda regler enligt 33 § 3 mom. KL. Ett sådant underskott får under vissa förutsättningar dras av från intäkt av tjänst. Avdrag kan ske i den mån underskottet överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår. Av 26 § andra stycket KL framgår att i den mån avdrag för underskottet har medgetts enligt 33 § 3 mom. KL skall det underskott som förs över till ett senare år minskas.

Särskilda regler gäller i det fallet att en förvärvskälla upphör visst år och att det vid taxeringen för det året föreligger ett underskott i förvärvskällan. I så fall skall underskottet vid den därpå följande taxeringen eller, om den skattskyldige yrkar det, denna och de två närmast därefter följande taxeringarna, behandlas som en reaförlust (26 § tredje stycket KL och 3 § 13 mom. SIL). Enligt 3 § 2 mom. fjärde stycket SIL är innebörden av detta att 70 % av underskottet får dras av i inkomstslaget kapital.

Skälen till mitt förslag: Tanken bakom bestämmelsen om att ett underskott fullt ut får kvittas mot framtida vinster i samma förvärvskälla är att skattemässiga underskott under löpande innehav ofta uppkommer därigenom att värdeökningen beskattas först i och med att egendomen avyttras och

reavinst uppkommer. Det kanske viktigaste exemplet på egendom som kan föranleda underskott under löpande innehav och där vinst uppkommer först i samband med avyttring torde vara näringsfastigheter.

RINK föreslog att näringsfastigheter skulle reavinstbeskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter föreslogs bli reavinstbeskattade i inkomstslaget kapital.Förslaget avseende näringsfastigheterna utsattes för remisskritik – i första hand mot bakgrund av den högre skattebelastningen i inkomstslaget näringsverksamhet. I prop. 1989/90:110 föreslogs sålunda att även näringsfastigheter som inte utgör omsättningstillgångar skulle reavinstbeskattas i inkomstslaget kapital. Mot bakgrund av den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital företogs samtidigt vissa justeringar i vinstberäkningsmetoden. Sålunda gäller enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL att värdeminskningsavdrag m.m. skall återläggas i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr följande avsnitt). Detsamma gäller – med vissa tidsmässiga begränsningar – kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll som lagts ned på fastigheten.

Om vinstbeskattningen av näringsfastigheter skulle skett i samma inkomstslag som den löpande beskattningen skulle detta ha inneburit att full kvittningsrätt hade förelegat mellan löpande underskott och reavinster. Att så nu inte är fallet kan alltså sägas vara en konsekvens av att reavinstbeskattningen av näringsfastigheter flyttats till inkomstslaget kapital. I vissa fall kan detta emellertid leda till betydande nackdelar för den skattskyldige. Några exempel kan anföras för att illustrera detta. Antag att en förvärvskälla uppvisar ett utgående underskott om 100 000 kr. och att den i förvärvskällan ingående fastigheten avyttrats vilket –efter återläggning av värdeminskningsavdrag etc. – gett en vinst på 100 000 kr. Verksamheten avslutas inte. Underskottet kan inte utnyttjas mot annat än framtida överskott i samma förvärvskälla. Skatten på fastighetsvinsten uppgår till 30 000 kr. Hade full kvittningsrätt förelegat skulle vinsten däremot helt ha kunnat kvittas mot underskottet.

Om det i stället antas att verksamheten avslutas i samband med att fastigheten avyttras kommer underskottet att kunna utnyttjas. Detta sker dock – enligt huvudregeln – med ett års förskjutning och efter det att underskottet reducerats till 70 % och det förutsätter dessutom att den skattskyldige vid den taxeringen har andra inkomster mot vilka underskottet kan avräknas. Reavinsten i detta exempel skall sålunda tas upp till beskattning vid taxeringen året efter det år avyttringen skedde. Vid taxeringen året därpå kommer underskottet i förvärvskällan att behandlas som en reaförlust i inkomstslaget kapital. Den skattskyldige får därigenom rätt att göra ett avdrag om 70 000 kr. I den mån den skattskyldige inte har häremot svarande kapitalinkomster har han rätt att reducera skatten på tjänste- och näringsverksamhetsinkomster med 30 % av det underskott han redovisar i inkomstslaget kapital.

Under vissa förutsättningar kan frånvaron av full kvittningsrätt å andra sidan leda till omotiverade fördelar för den skattskyldige. Antag att förhållandena är som i det första exemplet ovan. Om den skattskyldige året därpå redovisar ett överskott i förvärvskällan med 100 000 kr. kan detta helt kvittas bort mot underskottet även om underskottet beror på det tidigare fastighets-

innehavet. Full kvittningsrätt mellan det löpande fastighetsunderskottet och reavinsten hade i det fallet inneburit att vinsten inte föranlett någon beskattning medan andra årets överskott hade beskattas med högst ca 64 %.

Enligt min uppfattning leder det sagda till slutsatsen att underskott i viss förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet skall kvittas mot vinst vid avyttring av näringsfastighet som varit att hänföra till förvärvskällan. Vad jag tidigare sagt är också tillämpligt med avseende på bostadsrätter i näringsverksamhet. De nya bestämmelserna bör därför också omfatta bostadsrätter av sådant slag.

Oavsett hur en regel härom lämpligen utformas bör utgångspunkten vara att skatteutfallet – i den mån det föreligger ett underskott – skall bli detsamma som om vinstbeskattningen skedde i samma förvärvskälla som underskottet redovisas i och endast överskjutande vinst gjordes till föremål för kapitalbeskattning.

Det finns enligt min uppfattning ingen anledning att mitt ändringsförslag skall ges en vidare omfattning än den jag nu antytt. Mitt förslag omfattar därför inte den situationen att en näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt – som under löpande innehav redovisats i en förvärvskälla med underskott – genom ett karaktärsbyte övergår till att vara privatbostadsfastighet eller privatbostad för att därefter avyttras med vinst.

En i och för sig tänkbar materiell lösning för att åstadkomma den avsedda kvittningen är en regel om att vinst vid avyttring av näringsfastigheter och bostadsrätter som inte är privatbostäder i första hand skall kvittas mot underskott i den förvärvskällan vari de redovisats under innehavet och att endast överskjutande vinst skall beskattas i inkomstslaget kapital. En sådan lösning – som ju i sak motsvarar det skatteresultat som skall åstadkommas – skulle i lagteknisk mening dock innebära ett tämligen omfattande ingrepp i den grundläggande systematik som ligger i att fysiska personers och dödsbons näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter i nu avsedda fall alltid vinstbeskattas i inkomstslaget kapital.

Det ligger enligt min uppfattning därför närmare till hands att ansluta till den inledningsvis redovisade metod som kommit till användning när det gäller behandlingen av ett underskott i en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Bestämmelsen i 33 § 3 mom. KL innebär att ett sådant underskott behandlas som ett avdrag vid inkomstberäkningen i inkomstslaget tjänst.

För näringsfastigheternas och bostadsrätternas del skulle en sådan lösning kunna innebära att ett belopp motsvarande det aktuella underskottet lades till omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen enligt 25 resp. 26 § SIL. En bestämmelse med denna utformning är emellertid inte alldeles enkel att kombinera med de schablonregler som finns för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter (25 § 9 mom. fjärde stycket och 26 § 7 mom. andra stycket SIL). Skälet till detta är att schablonreglerna innebär att vinsten – inte omkostnadsbeloppet – beräknas utifrån vederlaget.

Jag föreslår därför en bestämmelse som för fysiska personers och dödsbons näringsfastigheter innebär följande. Som en sista åtgärd sedan reavinsten beräknats enligt 25 § 1 – 10 mom. SIL skall ett belopp som motsvarar det underskott som redovisas i den aktuella förvärvskällan för samma år dras

av från vinsten. Ett sådant avdrag bör aldrig få vara större än vinsten före avdraget. Är underskottet större än vinsten skall återstoden vara kvar som ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet. I den mån underskottet utnyttjas på detta sätt skall detta minskas innan det enligt 26 § första stycket eller tredje stycket KL antingen dras av i förvärvskällan året därpå eller behandlas som ett förlustavdrag i samband med att förvärvskällan upphör.

Motsvarande bestämmelse för bostadsrätter som inte är privatbostäder bör utformas på samma sätt.

Ett regelverk av nu antytt slag fordrar en del ytterligare preciseringar. Om den skattskyldige vid en och samma taxering redovisar dels ett underskott, dels en reavinst och dels har möjlighet att dra av underskottet mot intäkt av tjänst bör underskottet först dras av mot reavinsten. Om något av underskottet därefter finns kvar bör bestämmelserna i 33 § 3 mom. KL kunna tillämpas.

Förhållandena kan också vara sådana att den skattskyldige inom en och samma förvärvskälla under ett år avyttrar såväl en näringsfastighet som en bostadsrätt av här avsett slag. I princip torde det sakna betydelse om han väljer att dra av underskottet mot den ena eller andra vinsten. Just mot bakgrund av detta och i syfte att inte tynga lagtexten med alternativa avdragsmöjligheter bör ett underskott i förekommande fall först dras av mot vinst hänförlig till en näringsfastighet och därefter mot vinst hänförlig till en bostadsrätt.

Mina förslag innebär att ett nytt sista moment tillkommer i såväl 25 som 26 § SIL samt att vissa justeringar görs i 26 § andra stycket KL och i 33 § 3 mom. första stycket KL. I 26 § tredje stycket KL är det nödvändigt med en redaktionell förändring.

4.7 Återläggning av värdeminskningsavdrag vid avyttring av näringsfastighet

Mitt förslag: Beloppsgränsen 3 000 kr. när det gäller skyldigheten att återföra värdeminskningsavdrag avseende byggnad eller markanläggning vid avyttring av en näringsfastighet tas bort.

Skälen för mitt förslag: Under löpande innehav görs avdrag för värdeminskning av byggnad och markanläggning i inkomstslaget näringsverksamhet. Vinst vid avyttring av en näringsfastighet beskattas däremot i inkomstslaget kapital. Om gjorda värdeminskningsavdrag – på sätt som skedde i äldre rätt – därvid skulle återföras till beskattning genom en motsvarande minskning av omkostnadsbeloppet skulle detta innebära en icke acceptabel asymmetri. Avdraget skulle ske mot den högre skattesatsen i inkomstslaget näringsverksamhet och återläggningen mot den lägre i inkomstslaget kapital.

I det nya systemet skall därför värdeminskningsavdrag m.m. återläggas vid sidan av vinstberäkningen. Enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL gäller således att vid avyttring av en näringsfastighet skall med-

givna värdeminskningsavdrag avseende byggnader och markanläggningar samt skogsavdrag och substansminskningsavdrag tas upp som en intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. I fråga om värdeminskningsavdrag för byggnad eller markanläggning gäller dock att återläggning inte skall ske för år då avdraget understigit 3 000 kr.

Beloppsgränsen har i första hand tillkommit av förenklingsskäl. Detta måste dock ställas mot den orättvisa mellan olika skattskyldiga som kan ligga i tröskelregler av detta slag. Skillnaderna i beskattning i samband med en fastighetsavyttring blir betydande om man jämför den fastighetsägare som varje år under tio eller tjugo års tid dragit av ett belopp strax under 3 000 kr. med en annan fastighetsägare som under motsvarande tid dragit av ett belopp strax över 3 000 kr. Enligt min uppfattning kan en sådan skillnad inte försvaras med hänvisning till förenklingsvinster. Jag föreslår därför att beloppsgränsen när det gäller skyldigheten att återföra medgivna avdrag för värdeminskning av byggnad och markanläggning tas bort.

4.8 Bostadsrättsinnehavares avdragsrätt vid vinstberäkningen för föreningens kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll.

Mitt förslag: Vinst vid avyttring av bostadsrätt skall beräknas med beaktande av lägenhetens andel av föreningens kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll av föreningens fastighet.

Skälen för mitt förslag: Vid reavinstberäkningen avseende en bostadsrätt har den skattskyldige rätt till avdrag för förbättringskostnader som han lagt ned på lägenheten. Bestämmelser om detta finns i 26 § 5 mom. SIL. Som förbättringskostnad räknas dels utgift som den skattskyldige lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten, dels utgifter som han lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten därigenom kommit i bättre skick än vid förvärvet.

Utgifter avseende nu avsedda förbättringsarbeten som hänför sig till ett visst år är avdragsgilla endast under förutsättning att de sammanlagt uppgår till minst 5 000 kr. och – om de avser annat än ny-, till- eller ombyggnad – dessutom nedlagts under de fem senaste åren före avyttringen.

I fråga om utgifter för reparationer och underhåll gäller vidare att avdrag får ske endast i den mån lägenheten vid avyttringen alltjämt är i bättre skick än vid förvärvet.

Nu beskrivna regler för hur utgifter för förbättringsarbeten på den egna lägenheten – s.k. inre åtgärder – skall behandlas i reavinstsammanhang överensstämmer med vad som gäller egnahem enligt 25 § 4 mom. SIL.

Vid vinstberäkningen avseende bostadsrätter skall vidare hänsyn tas till förändringar i föreningens på visst sätt beräknade nettoförmögenhet som inträffat under bostadsrättsinnehavarens innehavstid. Detta sker därigenom att vederlaget resp. anskaffningspriset justeras med hänsyn till förmögenhetsförhållandena vid försäljnings- resp. anskaffningstillfället. Vederlaget

skall sålunda ökas med den andel av föreningens nettoskuld som belöper på lägenheten vid avyttringstillfället. Utgörs den del av föreningsförmögenheten som belöper på lägenheten av en positiv nettoförmögenhet skall vederlaget minskas i motsvarande mån. På samma sätt skall anskaffningspriset justeras.

Som en konsekvens av att förändringar i föreningens förmögenhetsförhållanden skall beaktas har den skattskyldige rätt att göra avdrag för sin andel av föreningens utgifter för ny-, till- och ombyggnad av föreningens fastighet som lagts ned under hans innehavstid. Enligt 26 § 5 mom. femte stycket SIL skall sådana kostnader behandlas som förbättringskostnader vid vinstberäkningen. Någon beloppsgräns motsvarande den som finns i fråga om utgifter för inre åtgärder finns inte.

Innebörden av att lägenhetsinnehavaren har rätt att göra avdrag för sin andel av föreningens utgifter för ny-, till- och ombyggnad är att den skattepliktiga vinsten inte påverkas om en ökning av föreningens skulder eller en minskning av föreningsförmögenheten i sin helhet motsvaras av utgifter av detta slag. Någon motsvarande avdragsrätt finns däremot inte för den skattskyldiges andel i föreningens utgifter avseende värdehöjande reparationer och underhåll som lagts ned på föreningsfastigheten.

Avsaknad av en sådan avdragsrätt innebär att det kan vara skattemässigt ogynnsamt för föreningsmedlemmarna om föreningens skuld ökar eller förmögenhet minskar därför att föreningen genomfört reparationer och underhåll på fastigheten som varit värdehöjande. Detta är en icke önskvärd konsekvens. Härtill kommer att en uttalad avsikt bakom de nya reglerna om reavinstbeskattning av bostadsrätter och egnahem är att reglerna skall vara så enhetliga som möjligt. Enligt min uppfattning bör därför bestämmelserna om hur föreningens utgifter för ny-, till- och ombyggnad skall behandlas vid vinstberäkningen kompletteras med en avdragsrätt avseende den avyttrade lägenhetens andel av föreningens utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll på fastigheten. På samma sätt som när det gäller inre värdehöjande reparationer och underhåll och motsvarande utgifter för egnahem bör avdragsrätten för föreningens utgifter av detta slag gälla endast under förutsättning att de lagts ned under de senaste fem åren före avyttringen.

Den beloppsgräns som uppställts som en förutsättning för avdragsrätt för den skattskyldiges egna utgifter under ett visst år bör enligt min uppfattning gälla den sammanlagda summan av lägenhetsinnehavarens egna utgifter för inre åtgärder och hans andel av föreningens utgifter av nu avsett slag. Beloppsgränsen som sådan bör inte ändras.

Inom den uppställda tidsramen på fem år bör därför– efter mönster av vad som gäller i fråga om lägenhetsinnehavarens egna åtgärder – det kravet uppställas att de sammanlagda utgifterna under ett visst år för inre värdehöjande reparationer och underhåll och lägenhetens andel av föreningens åtgärder av detta slag skall uppgå till minst 5 000 kr., häri inbegripet den skattskyldiges egna utgifter för inre förbättringsarbeten och hans andel i föreningens utgifter för åtgärder av detta slag på fastigheten. Om detta villkor uppfylls bör – också det efter mönster av vad som redan gäller för lägenhetsinnehavarens utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll –avdrags-

rätt föreligga i den mån lägenheten resp. fastigheten alltjämt befinner sig i bättre skick än vid förvärvet av lägenheten.

Mina ändringsförslag föranleder justeringar i 26 § 5 mom. första stycket SIL.

4.9 Arvs- och gåvobeskattningen

4.9.1 Inledning

Inför 1990 års allmänna fastighetstaxering (prop. 1987/88:164, SkU41, SFS 1988:544) genomfördes under hösten 1989 vissa justeringar i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1026). Ändringarna tog sikte bl.a. på förmögenhetsbeskattningen av fysiska personer. De nya bestämmelserna i 11 § 1 mom. SFL innebär att såväl skattepliktsgränsen som skiktgränserna höjts. Bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1991 års taxering. Den nya skatteskalan som utöver fysiska personer också gäller dödsbon, utländska bolag och vissa familjestiftelser har utformats mot bakgrund av dels de förväntade genomsnittliga höjningarna av taxeringsvärdena på småhus och dels den allmänna prisutvecklingen under 80-talet. Motsvarande förändringar i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, föreslogs dock inte. Bakgrunden var att Arvs- och gåvoskattekommitténs slutbetänkande (SOU 1987:62) med förslag till ny arvs- och gåvoskattelag hade remissbehandlats och var under beredning i departementet. Utöver kommitténs förslag kunde förutses vissa förändringar i arvs- och gåvobeskattningen i syfte att samordna beskattningsreglerna med nya regler för uttag av förmögenhetsskatt och en justering av skatteskalorna i AGL kunde aktualiseras i det sammanhanget.

I ytterligare ett lagstiftningsärende har frågan om justeringar i arvs- och gåvoskattelagstiftningen aktualiserats men skjutits på framtiden med hänvisning till det pågående arbetet med en ny arvs- och gåvoskattelag. Genom lagstiftning under våren 1990 avskaffas fr.o.m. den 1 januari 1991 16-årsgränsen för att få ansluta sig till allemanssparandet (prop. 1989/90:150, FiU40, SFS 1990:814). Ändringen tillkom mot bakgrund av de förändringar i fråga om beskattningen av ränta från allemanssparandet som i slutet på mars 1990 föreslogs i propositionen om den reformerade inkomst- och företagsbeskattningen. Dessa förändringar innebär att ränta på medel avsatta till allemanssparkonto – som tidigare varit helt skattefri – skall beskattas. Av 2 § första stycket lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomdbosparande framgår dock att endast två tredjedelar av räntan på ett allemanssparkonto utgör skattepliktig inkomst. Eftersom skattesatsen i inkomstslaget kapital är 30 % innebär detta att ränta på medel på allemanssparkonto beskattas med 20 %.

Att slopa åldersgränsen i allemanssparandet bedömdes få den effekten att föräldrar skulle kunna låta sina barn under 16 år komma i åtnjutande av denna sparform. I propositionen konstaterade jag att nivån på grundavdraget vid gåvobeskattningen är en av de frågor som ingår i det pågående arbetet med en ny arvs- och gåvoskattelag och jag klargjorde min avsikt att senare återkomma till dessa frågor. Jag vill i sammanhanget erinra om att rege-

ringen i oktober 1990 till riksdagen överlämnat proposition 1990/91:45 om ändringar i allemanssparandet. Där föreslås bl.a. att gränsen för högsta tillåtna månadsinsättning höjs från 800 kr. till 1 200 kr.

Beredningen av Arvs- och gåvoskattekommitténs tidigare nämnda slutbetänkande har ännu inte avslutats. Lagstiftningsåtgärder avseende de nu aktualiserade frågorna bör emellertid inte ytterligare anstå. Reglerna vid arvs- och gåvobeskattningen är så utformade att de nya taxeringsvärdena på småhus kommer att slå igenom i de fall skattskyldighet inträder efter 1990 års utgång. Det är därför nödvändigt att redan nu ta upp frågan om en justering av skatteskalorna och därmed sammanhängande frågor. Också när det gäller frågan om ett höjt grundavdrag vid gåvobeskattningen gör jag den bedömningen att frågan redan nu bör tas upp.

Ytterligare några frågor aktualiseras i sammanhanget. När det gäller värdering av s.k. företagsförmögenhet vid arvs- och gåvobeskattningen hänvisar AGL till motsvarande värderingsregler i SFL avsedda för förmögenhetsbeskattningen. Värderingsreglerna i SFL innehåller emellertid hänvisningar till KL som efter skattereformen inte längre är aktuella. Även i materiellt hänseende – jag tänker i första hand på det förändrade förvärvskällebegreppet – borde reglerna i SFL anpassas till skattereformen. Utan sådana förändringar är det inte möjligt att för värderingen av s.k. företagsförmögenhet i AGL hänvisa till reglerna om detta i SFL. Arbetet på en ny förmögenhetsskattelag är dock ännu inte avslutat. För arvs- och gåvobeskattningens del måste det emellertid finnas regler om värdering av s.k. företagsförmögenhet redan fr.o.m. den 1 januari 1991. Jag kommer därför i det följande att föreslå en tillfällig lösning som innebär att hänvisningarna i AGL till SFL kompletteras med bestämmelser som för arvs- och gåvobeskattningens del möjliggör att de oförändrade bestämmelserna i SFL likväl skall kunna användas vid värderingen av s.k. företagsförmögenhet. Några sakliga ändringar av arvs- och gåvobeskattningen – bortsett från förslagen avseende skatteskalorna och grundavdragen – är inte aktuella. Skattereformen nödvändiggör härutöver vissa redaktionella justeringar i AGL. Det är min avsikt att återkomma till frågan om en ny arvs- och gåvoskattelag.

4.9.2 Ändrade skatteskalor, m.m.

Mitt förslag: Skatteskalorna vid arvs- och gåvobeskattningen ändras genomgående på så sätt att skiktgränserna i alla klasser höjs med 40 %. Motsvarande höjning genomförs också när det gäller de grundavdrag som gäller vid arvsbeskattningen. Det s.k. 18-årsavdraget höjs från 5 000 kr. till 10 000 kr.

Skälen för mitt förslag: Arvs- och gåvoskatten är progressiv och tas ut enligt olika skalor beroende på vem som ärver eller får egendom. Tre klasser av arv-och gåvotagare finns.

Till *klass I*, som har den lindrigaste skalan, hänförs t.ex. efterlevande make, sambo och barn. I det lägsta skiktet – upp till 100 000 kr. – är skatteuttaget 10 %. I skiktet mellan 100 000 kr. och 200 000 kr. är skatteuttaget

20 %. I det högsta skiktet –8 000 000 kr. och däröver – utgår skatt med 60 %.

Till *klass II* hör bl.a. föräldrar och syskon men också mer avlägsna släktingar, obesläktade personer och sådana organisationer som inte är allmännyttiga. Här är den lägsta skattesatsen 15 % och den gäller för lotter upp till 25 000 kr. I skiktet 200 000 – 2 000 000 kr. är skatten 55 %. Skalan går upp till ett skatteuttag på 65 % och avser då den del av lotten som överstiger 2 000 000 kr.

Klass III avser främst vissa allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar som inte är helt befriade från arvsskatt. Skalan är progressiv upp till 60 000 kr. Därutöver utgår skatten konstant med 30 %. Mottagare som hör till klass III är fria från gåvoskatt.Vid arvsbeskattningen medges skattefria grundavdrag med 200 000 kr. för efterlevande make eller sambo, 50 000 kr. för annan mottagare i klass I och 15 000 kr. för mottagare som hör till klass II eller III. Om barn eller avkomling till avlidet barn ännu inte fyllt 18 år vid skattskyldighetens inträde dras – utöver nämnda grundavdrag – ytterligare av 5 000 kr. för varje år eller del av år som återstår till denna ålder uppnås. Vid gåvobeskattningen medges ett enhetligt grundavdrag på 2 000 kr.(jfr följande avsnitt).

När man skall bedöma vilka ändringar i fråga om arvsskatten som är motiverade får man hålla i minnet att arvsskattens storlek i det enskilda fallet påverkas av en del ytterligare faktorer än grundavdrag och skatteskala. Var den avlidne gift och förelåg giftorättsgemenskap utgörs normalt hälften av det sammanlagda giftorättsgodset av den efterlevande makens skattefria giftorättsandel. Återstoden ärvs av den efterlevande om den avlidne inte hade s.k. särkullbarn eller förordnat över kvarlåtenskapen genom testamente. I vissa fall kan mer än hälften undantas från beskattning. Genom att åberopa 12 kap. 2 § äktenskapsbalken kan den efterlevande maken som sin skattefria giftorättsandel behålla en andel av det gemensamma boet som motsvarar dennes giftorättsandel. Om den efterlevandes giftorättsgods uppgår till t.ex. tre fjärdedelar av det sammanlagda giftorättsgodset kommer dennes skattepliktiga arv att avse en fjärdedel av egendomsmassan.

Skiktindelningen liksom skattesatserna i de nuvarande skatteskalorna fastställdes genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1987 (prop. 1986/87:54, SkU12, SFS 1986:1198). Detsamma gäller de grundavdrag som vid arvsbeskattningen tillämpas i klasserna II och III. De grundavdrag som gäller arvinge eller testamentstagare i klass I tillkom i samband med de justeringar som företogs i AGL med anledning av familjerättsreformen (prop. 1987/88:61, SkU 1986/87:14, SFS 1987:1206). Dessa senare ändringar trädde i kraft den 1 januari 1988.

På grund av de höjda taxeringsvärdena och med hänsyn till den allmänna prisutveckling som skett sedan motsvarande åtgärder senast företogs bör nu en justering av skiktgränserna genomföras. Också de grundavdrag som gäller vid arvsbeskattningen bör justeras. En rimlig avvägning mellan å ena sidan den genomsnittliga ökningen av taxeringsvärdena på småhus – ca 50 % – och å andra sidan den allmänna prisutvecklingen under de aktuella åren leder till slutsatsen att skiktgränserna i samtliga klasser liksom grundavdra-

gen vid arvsbeskattningen bör höjas med 40 %. När det gäller det s.k. 18-årsavdraget förordar jag att det höjs från 5 000 kr. till 10 000 kr.

4.9.3 Förhöjt grundavdrag vid gåvobeskattningen

Mitt förslag: Grundavdraget vid gåvobeskattningen höjs från 2 000 kr. till 10 000 kr. per år.

Skälen för mitt förslag: Enligt 39 § a AGL gäller att gåvor avseende lösöre avsett för gåvotagarens eller hans familjs personliga bruk är skattefria om värdet av sådana gåvor under ett och samma år inte överstiger 10 000 kr. Om detta värde överskrids är hela gåvan skattepliktig. Enligt 39 § d AGL gäller vidare att för andra gåvor än sådana som avses under a har gåvotagaren rätt till ett grundavdrag om 2 000 kr. avseende gåvor under ett och samma år från samme givare. Enligt 39 § b och c AGL gäller skattefrihet för vissa periodiska understöd resp. s.k. bodelningsgåvor.

Arvs- och gåvoskattekommittén har i sitt tidigare nämnda betänkande föreslagit att gränsbeloppet avseende lösöresgåvor skall höjas till 15 000 kr. och att grundavdraget skall höjas till 5 000 kr. Vid remissbehandlingen har ett flertal remissinstanser förordat att grundavdraget i stället skall höjas till 10 000 kr.

Beloppet 2 000 kr. har varit oförändrat sedan den 1 januari 1959. Beloppet utgjorde då ett gränsbelopp men gjordes fr.o.m. den 1 januari 1971 om till ett grundavdrag. Att beloppet varit oförändrat under så lång tid i förening med vad jag uttalat i samband med slopandet av 16-årsgränsen i allemanssparandet leder till att jag föreslår en höjning av grundavdraget vid gåvobeskattningen. Det finns i sammanhanget ingen anledning att ta upp det gränsbelopp som gäller för lösöresgåvor. Enligt min uppfattning utgör en höjning till 10 000 kr. en rimlig avvägning mellan å ena sidan behovet av en höjning och å andra sidan de skatteflyktsmöjligheter en alltför kraftig höjning skulle kunna medföra.

4.9.4 Justeringar med anledning av skattereformen

Vid värderingen av förvärvskälla som ingår i inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse (företagsförmögenhet) gäller särskilda lättnadsregler för arvs- och gåvobeskattningen. För arvsbeskattningens del finns bestämmelserna om detta i 22 § 3 mom. och i 23 § F tredje stycket AGL. Den förra bestämmelsen tar sikte på den situationen att fast egendom ingår i förvärvskälla i något av de nämnda inkomstslagen medan den senare regeln avser lös egendom som ingår i en sådan förvärvskälla.

De aktuella bestämmelserna hänvisar i fråga om värderingen till motsvarande bestämmelser för förmögenhetsbeskattningen, 4 § och, med undantag för femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL. Den sakliga innebörden av detta är att den lättnadsregel som skall tillämpas vid förmögenhetsbeskattningen också blir tillämplig vid arvsbeskattningen.

I 43 § andra stycket AGL finns för gåvobeskattningens del en motsvarande hänvisning till förmögenhetsskattereglerna. För att lättnadsreglerna skall vara tillämpliga vid gåva av företagsförmögenhet krävs dock att gåvan har skett utan förbehåll för givaren eller annan samt att gåvan avser all givarens rätt till förvärvskällan i fråga.

Lättnadsregeln innebär att den skattepliktiga egendomen beskattas efter ett på visst sätt reducerat värde. Det lägre värde som sålunda skall läggas till grund för beskattningen motsvarar 30 % av förvärvskällanas substansvärde. Med substansvärde avses skillnaden mellan värdet på tillgångar och skulder i förvärvskällan.

Av skäl som redovisats i det föregående (avsnitt 4.9.1) är det för arvs- och gåvobeskattningens del inte längre möjligt att utan vidare använda förmögenhetsskattereglerna vid värderingen av företagsförmögenhet. Mitt förslag – som också det berörts i det föregående – innebär att bestämmelserna i AGL skall byggas ut med de justeringar och kompletteringar som är nödvändiga för att värderingsreglerna avseende s.k. företagsförmögenhet i SFL skall kunna tillämpas vid arvs- och gåvobeskattningen.

En utgångspunkt för en anpassning till de förändringar som skett genom skattereformen är att lättnadsreglerna skall ha samma sakliga omfattning som tidigare. Utifrån den förutsättningen måste hänsyn tas till det förhållandet att inkomstslaget näringsverksamhet har en vidare omfattning än inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse. Det är också nödvändigt att beakta det förhållandet att det nya förvärvskällebegreppet i 18 § KL innebär att vad som tidigare varit skilda förvärvskällor inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse kan vara att hänföra till samma förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Det sagda leder till följande slutsats. AGL bör innehålla en regel om att vad som i de aktuella bestämmelserna i SFL sägs om förvärvskälla i inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse i stället skall avse förvärvskälla eller del av förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet som – enligt äldre förvärvskälleregler – skulle ha varit att hänföra till förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse. Hänsyn måste också tas till det förhållandet att lättnadsreglerna också omfattar viss egendom som hör till inkomstslaget annan fastighet men som vid tillämpningen av lättnadsreglerna skall anses utgöra en särskild förvärvskälla i inkomstslaget rörelse.

Den redan nämnda omständigheten att lättnadsreglerna vid gåva endast är tillämpliga under förutsättning att gåvan omfattar all givarens rätt till förvärvskällan och det förhållandet att förvärvskällebegreppet nu getts en annan utformning måste också beaktas.

Utöver vad jag nu tagit upp är det nödvändigt med vissa mindre justeringar i lagtexten. Mina ändringsförslag omfattar bestämmelserna i 22 § 2 och 3 mom., 23 § B och F samt 43 § AGL.

5.1 Beskattning av utländsk valuta

Mitt förslag: Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta skall ske till balansdagens kurs. Om en sådan värdering inte är förenlig med god redovisningssed skall värdering ske till det värde som följer av god redovisningssed. I det fallet skall en schablonintäkt tas upp till beskattning. Föreligger terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd skall schablonintäkt beräknas endast i den mån posterna inte har tagits upp till ett värde som motiveras av valutasäkringen.

Promemorieförslaget: Alternativa modeller redovisas utan att någon modell förordas. Den första innebär att värderingen sker strikt till balansdagens kurs. Den andra anknyter till bokföringsnämndens (BFN) rekommendation om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta (BFN R 7) och innebär att om god redovisningssed inte tillåter att orealiserade kursvinster påverkar det redovisade resultatet så skall de inte heller beaktas vid beskattningen. Metoden kompletteras med en skatteflyktsregel för att motverka obehöriga skattelättnader inom koncerner. Ett alternativ redovisas där modellen med värdering enligt god redovisningssed kombineras med en regel om schablonintäkt.

Remissinstanserna: Modellen att all värdering sker till balansdagens kurs förordas av *BFN* och *LO*. Övriga remissinstanser anser att skattereglerna bör anpassas till god redovisningssed. Förutom att det är en fördel om beskattningsreglerna inte avviker från vad som gäller i den civilrättsliga redovisningen framhålls att beskattning av orealiserade kursvinster på fordringar och skulder skulle kunna leda till likviditetsproblem för många företag. *Riksbanken* och *bank- och försäkringsinspektionerna* har ingen erinran mot förslaget om schablonintäkt på valutakursreserven. *RSV* ifrågasätter av administrativa skäl om en sådan regel bör införas. Företrädare för *näringslivet* anser att det är ologiskt och systemfrämmande att beskatta en "obeskattad reserv". *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet* föreslår att orealiserade kursvinster aldrig beskattas och att avdrag för orealiserade kursförluster medges först sedan kvittning skett mot orealiserade kursvinster.

Bakgrunden till mitt förslag: URF presenterade inte något förslag rörande behandlingen av kursvinster och kursförluster på utländsk valuta. Frågan togs – i avvaktan på ytterligare utredningsarbete rörande utländsk valuta – inte heller upp i vårens lagstiftningsarbete. En arbetsgrupp tillsatt av finansdepartementet redovisade i juni i år en promemoria med förslag till bl.a. nya regler för beskattning av utländsk valuta (Ds 1990:38). Promemorian har remissbehandlats. Remissinstanserna framgår av bilaga 1. En sammanställning av remissyttrandena över promemorian finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 3467/90).

Regeringen beslutade den 18 oktober 1990 att inhämta lagrådets yttrande

över förslag till ändring i KL. Det remitterade lagförslaget finns i bilaga 2. Lagrådets yttrande bifogas som bilaga 3. *Lagrådet* har inte haft någon erinran mot förslaget.

Nuvarande praxis beträffande kursvinster och kursförluster avseende utländsk valuta har sin utgångspunkt i att inkomst av rörelse och annan näringsverksamhet skall – såvida annat inte är särskilt föreskrivet – beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Av detta följer att kursvinster och kursförluster är i sin helhet skattepliktiga resp. avdragsgilla vid inkomstberäkningen. Huruvida vinsten eller förlusten hänför sig till företagens egen kreditgivning (exempelvis varufordringar) eller till obligationer eller andra fordringar som företaget förvärvat saknar betydelse. Kursförändringar på skulder behandlas på samma sätt som kursförändringar på fordringar.

Den grundläggande skatteplikten och avdragsrätten vållar således inte några tekniska svårigheter i företagssektorn. De problem som kursvinster och kursförluster i näringsverksamhet för med sig gäller till vilken period vinsten eller förlusten skall hänföras.

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet gäller som allmän princip att den skattemässiga periodiseringen av inkomster och utgifter skall överensstämma med den periodisering som gäller enligt god redovisningssed. Vad som är god redovisningssed framgår i första hand av bokföringslagen (1976:125), BFL, och den kompletterande normgivning som lämnas av BFN och det nybildade Redovisningsrådet. Även faktisk förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga har betydelse vid bedömningen av vad som utgör god redovisningssed.

BFL innehåller inte några särskilda regler om värdering av fordringar i utländsk valuta. BFLs allmänna värderingsregler för omsättningstillgångar och anläggningstillgångar skall därför tillämpas. BFN har i maj 1989 utfärdat en rekommendation om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta (BFN R 7). Rekommendationen har trätt i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas på räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. nämnda dag.

I sin rekommendation har BFN försökt kombinera önskemålet om en anpassning till internationella värderingsprinciper, vilka allmänt bygger på att utländsk valuta skall tas upp till balansdagens kurs, med den i BFL föreskrivna lägsta värdets princip. Enligt rekommendationen gäller således som huvudregel att fordringar och skulder i utländsk valuta skall värderas enligt kursen på balansdagen. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och balansdagens värde avseende kursförlusten skall resultatföras. Kursförluster skall i enlighet härmed omedelbart påverka resultatet och inte fördelas över flera år.

Principen om balansdagens kurs gäller dock inte undantagslöst. Om en fordran eller skuld är effektivt skyddad av en motpost i utländsk valuta (hedging/valutasäkring) skall enligt rekommendationen förändringar i växelkurserna inte påverka värderingen. En sådan valutasäkring kan föreligga exempelvis om utländska fastigheter eller aktier finansierats med lån i lokal valuta. Balansdagens kurs skall naturligt nog inte heller tillämpas om företaget genom ett terminskontrakt eller liknande åtgärd garderat sig mot växelkursförändringar. I detta fall skall terminskursen användas vid värderingen.

Ett tredje och viktigare undantag från principen om värdering till balans-

dagens kurs gäller vinster på långfristiga fordringar och skulder. För sådana poster tillåter BFL inte en värdering som leder till en resultatredovisning av orealiserade vinster. Enligt BFN bör därför orealiserade kursvinster på långfristiga poster sättas av till en valutakursreserv. Vid beräkningen av avsättningens storlek skall hänsyn tas till andra poster i samma valuta eller i en valuta som är starkt anknuten till den aktuella valutan. Skyldighet att göra avsättning till valutakursreserv föreligger således först sedan företagets samtliga poster i samma (eller anknuten) valuta kvittats mot varandra.

Avsättningen till valutakursreserven skall enligt rekommendationen redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen och som en obeskattad reserv i balansräkningen. Valutakursreserven anges vara en företagsekonomiskt erforderlig reserv.

Skälen för mitt förslag: Regeringsrättens praxis vad gäller den skattemässiga periodiseringen av kursvinster och kursförluster torde inte i alla avseenden överensstämma med vad BFN uttalat i sin rekommendation. Det är exempelvis osäkert om nuvarande praxis innebär att balansdagens kurs bör tillämpas fullt ut på kortfristiga fordringar och skulder. Vidare är det möjligt att vad BFN förordat om kvittning mellan olika valutaposter går längre än vad som kan utläsas av praxis.

Det finns emellertid skäl att utgå från att de värderingsprinciper som BFN rekommenderat kommer att ligga till grund även för den skattemässiga bedömningen av kursvinster och kursförluster. Såvitt inte annat särskilt föreskrivs torde därför företag som i bokslut avseende räkenskapsår 1990 eller senare värderar sina utländska fordringar och skulder i enlighet med BFNs rekommendation kunna räkna med att värderingen kommer att följas vid inkomsttaxeringen. I detta ligger bl.a. att avdrag i förekommande fall medges för avsättning till valutakursreserv.

En skattemässig anpassning till den nya redovisningsmässiga behandlingen av utländska fordringar och skulder har praktiska fördelar. En sådan värdering är emellertid inte invändningsfri från en strikt ekonomiskt utgångspunkt. Rekommendationen innebär nämligen att redovisningen av vinster på långfristiga poster skiljer sig från redovisningen av förluster på sådana poster. Ett företag kan exempelvis ha en orealiserad kursvinst avseende en långfristig fordran i dollar och en lika stor kursförlust avseende en långfristig fordran i finska mark. Med tillämpning av BFNs rekommendation belastar kursförlusten i finska mark årets resultat medan kursvinsten i dollar balanseras framåt genom avsättningen till valutakursreserv. Trots att vinsten och förlusten tar ut varandra får företaget avdrag för kursförlusten medan kursvinsten beskattas först vid ett senare tillfälle.

Ett lån i dollar från ett svenskt företag till ett annat leder på samma sätt till att det företag som gör en kursförlust får dra av denna omedelbart medan beskattningen av kursvinsten i det andra företaget skjuts på framtiden. Företagens sammanlagda skatt skulle därför temporärt reduceras genom att låneavtalet skrivs i utländsk i stället för i svensk valuta.

Ett ytterligare exempel är att företag A ger företag B ett lån som består av en del dollar och en del tyska mark. Med den svenska valutakorgens konstruktion leder detta normalt till att om en av kurserna ökar så sjunker den andra. Långivaren kommer då att få en kursvinst i den valuta som ökat och

en kursförlust i den valuta som sjunkit. För låntagaren gäller det motsatta förhållandet. Reglerna i BFNs rekommendation medför därför att båda företagen skall göra avsättning till valutakursreserv med ett belopp som motsvarar resp. bolags orealiserade kursvinst. Om en sådan avsättning även godtas skattemässigt innebär det att båda företagen får en skattekredit som de inte skulle ha fått vid lån i svenska kronor.

En skattemässig anpassning till BFNs rekommendation skulle alltså ge flera negativa effekter. Dessa problem skulle kunna undvikas om en metod med strikt värdering till balansdagens kurs i stället väljs. En sådan värdering ger neutrala regler vid beskattningen. Dessutom diskrimineras inte användningen av svensk valuta jämfört med användning av utländsk valuta. Det kan också nämnas att värdering till balansdagens kurs harmonierar med internationella redovisningsrekommendationer.

Värdering till balansdagens kurs har emellertid den nackdelen att beskattning av orealiserade vinster skulle kunna leda till likviditetssvårigheter för de skattskyldiga. Anta att en enskild näringsidkare tar upp ett långfristigt lån på 100 000 dollar när kursen är sex kronor. Vid balansdagen har dollarkursen sjunkit till fem kronor. Med tillämpning av balansdagens kurs har näringsidkaren gjort en kursvinst på 100 000 kr. Det kan framstå som egendomligt att denna kursvinst – som kanske förvandlas till en kursförlust innan lånet är betalat – skall utlösa inkomstskatt och egenavgifter.

En metod där orealiserade kursvinster beskattas kan leda till besvärande beskattningseffekter även om likviditetsproblemen normalt borde kunna bemästras med en fungerande kreditmarknad. Det finns emellertid även andra skäl som talar för att man i vart fall för närvarande inte bör välja en värderingsmetod strikt enligt balansdagens kurs. Jag syftar närmast på den koppling som finns mellan redovisning och beskattning. Flertalet remissinstanser betonar att det med hänsyn till denna anknytning är angeläget att en motsvarande lösning väljs även i det här sammanhanget.

Samtidigt är det uppenbart att den olikformighet vid värderingen av utländska fordringar och skulder som en värdering enligt god redovisningssed innebär och den påverkan en sådan beskattningsmetod skulle kunna få på alternativa placeringar i utländsk eller svensk valuta inte är godtagbar. I stället måste en alternativ metod väljas.

Ett av arbetsgrupppens förslag var att kombinera en värdering enligt BFNs rekommendation med en särskild skatteflyktsregel. Regeln innebär att ett företag som ingår i en företagsgrupp skall tillämpa balansdagens kurs beträffande viss valuta i den mån en sådan värdering skulle ha varit motiverad om alla valutaposter funnits hos ett och samma företag. En förutsättning för att en sådan regel skall vara meningsfull är att hänsyn tas även till utländska företags valutapositioner. Regeln skulle därför sannolikt medföra svårbemästrade kontrollproblem. Olikabehandlingen av svensk och utländsk valuta skulle dessutom ändå kvarstå i betydande omfattning. Vid lån i utländsk valuta mellan företag som tillhör olika företagsgrupper skulle beskattningen senareläggas jämfört med om lånet tagits i svensk valuta.

Det alternativ till en skatteflyktsregel som arbetsgruppen anvisar innebär ett helt annat sätt att lösa problemet med den olikformiga skattemässiga behandlingen. Utgångspunkten är att de orealiserade kursvinster som avsatts

till valutakursreserv bör beskattas på motsvarande sätt som orealiserade kursförluster är omedelbart avdragsgilla. En beskattningsmetod som bygger på BFNs rekommendation leder emellertid till att orealiserade kursvinster på långfristiga fordringar och skulder inte beskattas. Det för med sig att företagen får en räntefri skattekredit motsvarande den uteblivna skattebetalningen. Den förmån som företaget därigenom erhåller motsvarar räntan på detta belopp.

Alternativet innebär att företag som gör avsättning till valutakursreserv påförs en intäkt för att neutralisera förmånen av att beskattningen skjutits upp. Beräkningar visar att detta förhållande uppnås om schablonintäkten bestäms som ett belopp motsvarande 54 % av valutakursreserven multiplicerat med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

Ett räkneexempel förklarar den valda procentsatsen. En avsättning till valutakursreserv med 100 ger vid en skattesats på 30 % en skattekredit på 23,1 när hänsyn tas till att företaget, vid strikt värdering till balansdagens kurs, skulle kunna ha avsatt en del av kursvinsten till K-surv. Då räntor är avdragsgilla ger skattekrediten en förmån värd 23,1 multiplicerat med 70 % av aktuell räntesats, som här sätts lika med statslåneräntan. För att skatten skall balansera denna förmån krävs en schablonintäkt på 54 (= 23,1 x 0,7 / 0,3) motsvarande 54 % av valutakursreserven.

Den nu redovisade metoden – värdering enligt god redovisningssed kompletterad med en schablonintäkt – leder även den till skattemässig neutralitet mellan fordringar och skulder i olika valutor dock utan de besvärande likviditetseffekter som metoden med balansdagens kurs kan medföra. Den nu föreslagna schablonintäkten bör knappast ge upphov till några nämnvärda tillämpningsproblem. En liknande regel finns i 12 § fjärde stycket lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. Jag anser att denna metod bör användas för att reglera beskattningen av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Förslag till lagtext är intaget i punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL.

5.2 Beskattning av utskiftade medel

5.2.1 Inledning

I prop. 1989/90:110 berörs inte frågan om beskattning av utskiftade medel. Med hänsyn till att den beslutade reformen innebär helt nya förutsättningar för behandlingen av utskiftade medel tillsatte finansdepartementet en arbetsgrupp som bl.a skulle överväga frågan om beskattning av utskiftning. Arbetsgruppen redovisade i juni 1990 sina överväganden i en promemoria (Ds 1990:38). Promemorian har remissbehandlats. Remissinstanserna framgår av bilaga 1. En sammanställning av remissyttrandena över promemorian finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 3467/90).

Mitt förslag: Lagen om utskiftningsskatt slopas. Utskiftade belopp beskattas hos aktieägaren. Inom hushållssektorn sker beskattning inom ramen för kapitalbeskattningen. Utskiftat belopp behandlas som utdelning. Upphör bolaget att existera till följd av likvidation eller fusion anses aktien avyttrad utan vederlag vid den tidpunkt då bolaget upplöses. Aktieägaren får avdrag med ett belopp motsvarande aktiernas anskaffningspris. Förlusten är fullt avdragsgill till den del den motsvaras av utdelning från bolaget under beskattningsåret och året dessförinnan under förutsättning att mottagaren varit skattskyldig för utdelningsinkomsterna. Utskiftning från utländska bolag behandlas på motsvarande sätt.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt med den avvikelsen att full kvittning mellan utbetalat belopp och reaförlust medges endast om utbetalningen och likvidationen skett under samma beskattningsår. Utskiftning från utländska bolag omfattas inte av förslaget.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser är positiva till förslaget att beskatta utskiftat belopp inom ramen för kapitalbeskattningen. *RSV* ifrågasätter emellertid om inte utskiftat belopp av systematiska skäl bör behandlas som reavinst i stället för utdelning. Många remissinstanser anser att möjligheten till full kvittning mellan utbetalat belopp och reaförlust bör medges även då utbetalning och likvidation skett under olika beskattningsår. En kvittningsmöjlighet bör också finnas när utbetalning sker i samband med nedsättning av aktiekapitalet. En bedömning är att det annars i många fall inte kommer att vara möjligt att genomföra en nedsättning av aktiekapitalet.

Bakgrunden till mitt förslag: Den svenska bolagsbeskattningen bygger på principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Aktiebolagens vinster beskattas först hos bolaget och därefter – i den mån utdelning sker – hos aktieägarna. Utskiftning betraktas skatterättsligt inte som utdelning. För att säkerställa andra ledet i dubbelbeskattningen utgår i stället utskiftningsskatt på utskiftade medel.

De grundläggande bestämmelserna om i vilka fall vederlagsfria utbetalningar till aktieägarna kan göras finns i aktiebolagslagen (1975:1385, ABL). En utgångspunkt är att bolagets medel i viss utsträckning måste bindas i bolaget och undandras aktieägarnas dispositionsrätt. ABL innehåller därför bestämmelser till skydd för det bundna egna kapitalet. I 12 kap. 1 § första stycket ABL regleras i vilken utsträckning bolagets medel får utbetalas till aktieägarna. Utbetalning i annan form än utdelning får förekomma endast vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid likvidation av bolaget.

Reglerna i 12 kap. ABL om skydd för det egna kapitalet avser såväl storleken av utdelningsbart belopp som i vilken ordning beslut om utbetalningen till aktieägarna skall fattas. Skyddsreglerna omfattar inte bara utbetalningar i pengar utan även överföring av annan egendom.

Skatterättsligt hänförs vederlagsfria utbetalningar till aktieägarna (i denna

deras egenskap) antingen till utdelning eller till utskiftning. Någon precisering av begreppet utdelning finns inte i skattelagstiftningen. I praxis torde bedömningen av vad som skatterättsligt är att betrakta som utdelning grundas på de regler som finns i ABL.

Den skatterättsliga definitionen av begreppet *utskiftning* finns i 2 § lagen om utskiftningsskatt.

Med utskiftat belopp förstås vad bolaget i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utgiver i penningar eller annat till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen eller i anslutning till beslutet om nedsättningen bestämd grund, i den mån vad sålunda utgivits icke enligt lagen om statlig inkomstskatt är att hänföra till utdelning från bolaget. Om bolag mot vederlag förvärvat egen aktie annorledes än i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie eller om dotterbolag annorledes än vid inrop, som nyss sagts, mot vederlag förvärvat aktie i moderbolaget, skall sådant vederlag, i den mån det icke hänföres till utdelning, likaledes anses såsom utskiftat belopp.

Av det anförda framgår att utskiftningsbeskattning är sekundär i förhållande till utdelningsbeskattning. Utgör en utbetalning civilrättsligt sett utdelning träffas den endast av inkomstskatt (normalt inkomst av kapital) och någon utskiftningsskatt kommer inte i fråga.

Utskiftningsskattesatsen är 40 %. Skatten tas ut av bolaget. Vid utskiftning i samband med upplösning av bolaget beräknas beskattningsunderlaget som skillnaden mellan utskiftat belopp och tillskjutet kapital. Vid utskiftning i samband med nedsättning av aktiekapitalet anses utskiftat belopp i första hand utgöra utbetalning av vinstmedel i bolaget.

När lagen om utskiftningsskatt infördes var avsikten att skatteuttaget skulle motsvara den skatt aktieägaren i genomsnitt skulle ha betalat om bolaget fortlöpande delat ut sina vinstmedel. Utskiftningsskatt hänför sig normalt till medel som intjänats under ett antal år och skäl ansågs därför förligga att ha en proportionell skattesats. För att motsvara den genomsnittliga marginalskatten för fysiska personer har skattesatsen efterhand höjts till 40 %.

I praxis har utskiftning jämställts med avyttring av aktierna vilket innebär att aktieägaren kan reavinstbeskattas. Vid reavinstberäkningen anses aktierna avyttrade för ett vederlag motsvarande det belopp som betalats ut till aktieägaren på grund av utskiftningen. I bolaget ackumulerade vinstmedel träffas alltså först av utskiftningsbeskattning i bolaget och därefter av realisationsvinstbeskattning hos aktieägaren (om utbetalat belopp överstiger aktieägarens anskaffningspris för aktierna).

Kombinationen av utskiftningsbeskattning och realisationsvinstbeskattning innebar till en början inte några större problem. När den eviga reavinstbeskattningen infördes förändrades emellertid situationen. Den totala skattebelastningen mildras dock av att utskiftningsskattesatsen är proportionell och av de hittillsvarande förmånliga reglerna för reavinstbeskattningen av tvåårsaktier. Mot ett upphävande av den kombinerade effekten av utskiftningsskatt och reavinstbeskattning har även anförts att den genomsnittliga marginalskatten på utdelningsinkomster för många aktieägare varit väsentligt högre än utskiftningsskattesatsen. I praktiken kan reavinstbeskattningen

därför sägas ha inneburit att skillnaden i skattebelastning mellan utskiftning och utdelning utjämnats.

En särskild fråga i sammanhanget är inkomstbeskattningen av juridiska personer. Dubbelbeskattningsprincipen innebär att beskattning sker i både företagsledet och ägarledet. När ett aktiebolag innehar aktier i ett annat aktiebolag uppkommer en kedjebeskattning om skatt tas ut flera gånger i bolagssektorn innan utdelningen tillfaller den slutlige ägaren. För att undvika kedjebeskattning är ägarbolaget under vissa förutsättningar inte skattskyldigt för utdelningar (7 § 8 mom. tredje stycket SIL). Normalt krävs ett aktieinnehav motsvarande ett röstetal på minst 25 % för att skattefrihet skall föreligga. Den omständigheten att ägarbolaget skulle ha varit frikallat från skattskyldighet för utdelat belopp leder dock inte till någon lättnad vad gäller utskiftningsskatten. Även reavinster vid avyttring av aktier beskattas enligt vanliga regler utan hänsyn till kedjebeskattningseffekten.

Förutom den inkomstbeskattning som kan ske hos aktieägarna i form av reavinstbeskattning kan även det utskiftande bolaget – förutsatt att utskiftningen avser materiella tillgångar i stället för kontanta medel – träffas av inkomstskatt. Skillnaden mellan tillgångarnas marknadsvärde och deras skattemässiga värde skall då beskattas. I praxis har dock s.k. förtäckt reavinstbeskattning inte ansetts kunna komma i fråga. Det har därför varit möjligt att överföra fastigheter och aktier till underpris utan att det utskiftande bolaget träffats av inkomstskatt.

Skattereformen innebär att förutsättningarna för utskiftningsbeskattningen ändras. För fysiska personer kommer bl.a. inkomstslagen tillfällig förvärvsverksamhet och kapital att slås samman till ett inkomstslag, inkomst av kapital. Kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats på 30 %. Till kapitalinkomst hänförs – oavsett innehavstiden – den nominella reavinsten vid försäljning av aktier. För fysiska personer gäller som huvudregel att reaförluster vid försäljning av aktier är avdragsgilla till 70 % (3 § 2 mom. SIL). Reaförluster på marknadsnoterade aktier och liknande finansiella instrument får dock kvittas fullt ut mot reavinster på finansiella instrument av samma kategori (27 § 5 mom. SIL).

Juridiska personer beskattas för alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet med en skattesats på 30 %. Inkomst av näringsverksamhet skall beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. I princip skall alla uttag av egendom från näringsverksamheten utlösa s.k. uttagsbeskattning, dvs. föranleda samma skatteeffekt som om egendomen sålts till marknadspris (punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL). Uttagsbeskattning kan dock underlåtas i vissa särskilda fall (jfr prop. 1989/90:110 s.557).

I fråga om förlust på kapitalplaceringsaktier gäller en särskild avdragsbegränsning. Förlust vid avyttring av sådana aktier får dras av endast mot vinst vid avyttring av egendom av samma slag (2 § 14 mom. SIL). För aktier där innehavet betingats av verksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller av närstående företag gäller inte denna begränsning.

Skälen för mitt förslag: Det har under en längre tid framstått som angeläget att göra en översyn av utskiftningsbeskattningen. Den beskattning som sker med stöd av lagen om utskiftningsskatt hade redan före genomförandet av skattereformen avgörande brister. Den valda skattesatsen, 40 %, har se-

dan lång tid tillbaka väsentligt understigit den normala marginella beskattningen av fysiska personers utdelningsinkomster. Såvitt gäller aktiebolags och andra juridiska personers aktieinnehav föreligger ingen koppling mellan kedjebeskattningsreglerna och utskiftningsskatten. Utskiftning av medel från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag kan medföra utskiftningsskatt trots att samma medel hade kunnat delas ut skattefritt. Kombinationen av utskiftningsskatt och reavinstbeskattning kan även leda till slumpartade skatteeffekter.

Skattereformen kan sägas rubba själva grunden för utskiftningsskatten i dess nuvarande utformning. Med en skattesats på 30 % för utdelningar i hushållssektorn kan det rimligen inte komma i fråga att låta utskiftade medel dels träffas av utskiftningsskatt på 40 %, dels utlösa reavinstbeskattning. Önskemålet om neutralitet och likformig beskattning av transaktioner som är ekonomiskt likvärdiga skulle närmast leda till en sänkning av skattesatsen vid utskiftning från 40 % till 30 % och en total omarbetning av kombinationen utskiftningsskatt/reavinstskatt. En sådan omläggning skulle emellertid inte avhjälpa bristen på samordning mellan utskiftningsbeskattningen och kedjebeskattningen av aktiebolagens utdelningar.

Det anförda visar att en genomgripande översyn av lagen om utskiftningsskatt skulle vara nödvändig om den nuvarande tekniken skulle behållas även när det nya skattesystemet börjar tillämpas vid 1992 års taxering. Min bedömning är att en alternativ lösning i stället bör väljas. Mycket talar nämligen för att ett betydligt bättre system kan åstadkommas om kapital- och företagsbeskattningsreglerna anpassas så att utskiftat belopp träffas av ett rimligt skatteuttag. Det innebär att lagen om utskiftningsskatt kan upphävas.

En utgångspunkt för en anpassning av reglerna för beskattning av utskiftade medel till det nya skattesystemet bör vara att skatten tas ut direkt hos aktieägaren. Den nuvarande ordningen med aktiebolaget som skattesubjekt bör alltså överges. Beskattningen i hushållssektorn bör ske inom ramen för kapitalbeskattningen, dvs. som inkomst av kapital. Innehas aktier som grundar rätt till utskiftning av ett aktiebolag eller annan juridisk person som är skattesubjekt skall utskiftat belopp tas upp som inkomst av näringsverksamhet.

I fråga om val av beskattningsmetod är det angeläget att reglerna görs så enkla och handfasta som möjligt. En metod som uppfyller dessa krav är att behandla samtliga utbetalningar från ett aktiebolag till dess aktieägare (i denna deras egenskap) som utdelning. Någon uppdelning mellan vad som kan anses utgöra återbetalning av tillskjuten kapitalinsats och vad som kan betecknas som vinstutdelning behöver då inte göras. Hänsyn till aktieägarens anskaffningspris för aktierna tas först om bolaget till följd av likvidation eller fusion upphör att existera. Tekniskt kan en sådan avdragsrätt konstrueras så att aktien anses avyttrad utan vederlag vid den tidpunkt då bolaget upplöses.

För fysiska personer är avdragsrätten för reaförluster normalt kvoterad till 70 % (förluster på marknadsnoterade aktier och liknande finansiella tillgångar får kvittas fullt ut mot reavinster på marknadsnoterade tillgångar). Den omständigheten att utskiftade belopp behandlas som utdelning och att avdrag medges i form av reaförlust bör emellertid inte förhindra att full kvitt-

ning medges. En reaförlust till följd av likvidation bör därför vara fullt avdragsgill mot belopp som bolaget betalar ut till aktieägaren, oavsett om utbetalningen bolagsrättsligt utgör utdelning eller utskiftning. Är reaförlusten större än utbetalat belopp bör överskjutande belopp kvoteras enligt huvudregeln. Det får ankomma på den skattskyldige att visa i vad mån förutsättningarna för den utvidgade kvittningsmöjligheten är uppfyllda.

Skattskyldighet för utbetalat belopp inträder när beloppet är tillgängligt för lyftning (eller när det enligt god redovisningssed skall tas upp i den skattskyldiges räkenskaper). Detta får anses vara fallet när likvidatorerna enligt 13 kap. 13 § ABL skiftar bolagets behållna tillgångar. Enligt 13 kap. 15 § ABL anses bolaget upplöst när likvidatorerna framlagt slutredovisning vilket också får anses vara den tidpunkt då aktierna skall anses avyttrade.

Den nu redovisade modellen – som överensstämmer med promemorieförslaget – innebär att full kvittning mellan utbetalat belopp och reaförlust medges endast om utbetalning och likvidation skett under samma beskattningsår. Denna begränsning av kvittningsrätten har lett till kritik med hänsyn till att ett likvidationsförfarande kan dra ut över tiden. Bl.a. mot denna bakgrund väcker RSV frågan om det av systematiska skäl kan vara bättre att beskatta utskiftning enligt reavinstreglerna. Kritik har även framförts mot förslagets konsekvenser när det gäller nedsättning av aktiekapitalet. Vid återbetalning till aktieägaren i samband med att aktiekapitalet sätts ned genom minskning av aktiernas nominella belopp anses aktien inte avyttrad (jfr Ds 1990:38 s. 118 f.). Det utbetalade beloppet kommer därför att beskattas i sin helhet.

För egen del vill jag anföra följande. Metoden att beskatta utskiftade belopp enligt reavinstreglerna skulle innebära att man varje gång utskiftning sker måste göra en reavinstberäkning. En utbetalning till aktieägaren skulle normalt påverka det anskaffningspris för aktierna som skall ligga till grund för reavinstberäkningen vid en framtida avyttring av dessa. Motsvarande beräkning skulle behöva göras om utskiftning sker mer än en gång under ett likvidationsförfarande. Vidare skulle särskilda regler krävas för att samordna utskiftnings- och kedjebeskattningen.

Den föreslagna metoden att skattemässigt hänföra alla benefika utbetalningar till aktieägarna till utdelning har stora praktiska fördelar. Mot det får ställas att aktieägaren i vissa fall kan komma att beskattas för utskiftat belopp och först under ett senare beskattningsår få avdrag motsvarande anskaffningspriset för aktierna. Det gäller även vid återbetalning till aktieägaren i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Samma effekt kan emellertid uppkomma vid utdelningsbeskattningen. Detta blir särskilt markant om aktierna anskaffats strax före utdelningstillfället. Det utdelade beloppet kan från aktieägarens synpunkt ses som en återbetalning av en del av anskaffningspriset. Aktieägaren blir trots detta beskattad för hela utdelningen. Enda möjligheten för den skattskyldige att begränsa skatteeffekten är att sälja aktierna. En på grund av försäljningen uppkommen förlust kan – efter kvotering till 70 % – dras av mot utdelningen.

Min bedömning är att här väger praktiska hänsyn tyngst. Promemorieförslaget bör därför genomföras. I ett avseende är jag emellertid beredd att föreslå en justering. Reaförlusten skall vara fullt avdragsgill till den del den

motsvaras av utbetalning från bolaget under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.

Genom skattereformen infördes i 24 § 2 mom. första stycket SIL en bestämmelse att med avyttring jämställs det fall att en aktie definitivt förlorat sitt värde genom att aktiebolaget upplösts genom konkurs eller likvidation. Några remissinstanser har påpekat att det i förarbetena till bestämmelsen (prop. 1989/90:110 s. 392) uttalas att "om utdelning erhållits bör det finansiella instrumentet anses avyttrat för det utdelade beloppet". Mitt förslag att eventuellt utskiftat belopp i sin helhet skall behandlas som utdelning innebär emellertid att nämnda belopp inte till någon del kan anses utgöra vederlag för aktien. Aktien skall därför anses avyttrad för noll kronor. Innebörden av detta är att reaförlusten beloppsmässigt överensstämmer med anskaffningspriset för aktien.

En särskild fråga rör juridiska personers rätt till avdrag för reaförluster. Juridiska personer bör ha rätt till full kvittning för förlust som uppkommit i samband med likvidation av ett aktiebolag till den del förlusten motsvaras av utbetalning från bolaget under likvidationsåret och året dessförinnan. Är förlusten större än det utbetalade beloppet gäller vanliga avdragsregler för överskjutande belopp. Ägs aktierna i det likviderade bolaget av exempelvis ett aktiebolag som är frikallat från skattskyldighet för utdelning skall avdrag inte medges för den del av reaförlusten som svarar mot skattefria utbetalningar om det inte är fråga om en verklig förlust (jfr prop. 1989/90:110 s. 393 ff.).

Förslaget i promemorian avsåg endast utskiftning från svenska bolag. I praxis jämställs utskiftning från utländska bolag med avyttring av aktierna. Från industrins sida framförs önskemål om att även utskiftning från utländska bolag skall ses som utdelning. Enligt min mening bör de föreslagna reglerna kompletteras i det här avseendet.

Mitt förslag innebär att lagen om utskiftningsskatt upphävs och att det i 3 § 1 mom. SIL införs en bestämmelse som anger att vissa utbetalningar från ett bolag till dess aktieägare skall likställas med utdelning. Vidare tas bestämmelser om utvidgad kvittningsrätt in i 2 § 14 mom. och 27 § 5 mom. SIL.

5.2.3 Särskilda företagsformer

Fåmansföretag

Mitt förslag: De särskilda bestämmelserna om fördelning av utdelningsinkomster från fåmansföretag mellan inkomstslagen kapital och tjänst tillämpas även på utskiftade belopp. Har reaförlust uppkommit till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller fusion skall den del av det utbetalade beloppet som skall hänföras till intäkt av tjänst minskas med ett belopp motsvarande reaförlusten.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: *RSV* anför att den föreslagna beskattningen torde leda till att det blir gynnsammare att sälja aktierna i stället för att utskifta tillgång-

arna och upplösa bolaget genom likvidation. Det kan leda till att det kommer att tillhandahållas möjligheter att sälja aktier i bolag som inte bedriver någon verksamhet.

Skälen för mitt förslag: För fåmansföretag finns regler som skall motverka att aktieägare som är verksamma i bolaget tar ut värdet av sin arbetsinsats som utdelning eller som reavinst i samband med försäljning av aktier i stället för som lön (jfr avsnitt 4.5).

De särskilda bestämmelserna om fördelningen av utdelningsinkomster från fåmansföretag mellan inkomstslagen kapital och tjänst kommer med mitt förslag att bli tillämpliga även på utskiftat belopp. I det fall då fråga är om utskiftning i samband med likvidation synes det rimligt att minska den del av utdelningen (utskiftat belopp) som enligt de särskilda reglerna skall hänföras till intäkt av tjänst med reaförlusten. Här kan inskjutas att jag i samband med redovisningen av reglerna för ackumulerad inkomst (avsnitt 5.4.5) avser att föreslå att det skall vara möjligt att tillämpa bestämmelserna om ackumulerad inkomst på den del av det utbetalade beloppet som skall beskattas i inkomstslaget tjänst.

Om en försäljning av aktier i ett fåmansföretag kan ske till ett försäljningspris motsvarande det belopp som skulle ha utbetalats vid en likvidation kan de nu föreslagna reglerna innebära att en aktieförsäljning skattemässigt ger ett gynnsammare resultat jämfört med en upplösning av bolaget genom likvidation. I normalfallet kommer emellertid en eventuell köpare av aktierna inte vara beredd att betala fullt pris. I situationer där det sparade utrymmet för kapitalbeskattad inkomst är stort och därmed en förhållandevis stor del av det utskiftade beloppet kommer att beskattas som inkomst av kapital kan utskiftningsalternativet komma att föredras redan vid låga rabattnivåer.

Mitt förslag föranleder ändring i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL.

Investment- och förvaltningsföretag

Mitt förslag: Investmentföretag medges avdrag för förlust om aktien anses avyttrad på grund av att bolaget försatts i likvidation, dock högst med ett belopp motsvarande utbetalning från bolaget under likvidationsåret och året dessförinnan. För förvaltningsföretagen gäller allmänna regler för beskattning av utbetalat belopp respektive avdrag för reaförlust.

Promemorieförslaget: Samma som mitt.

Remissinstanserna: Förslaget lämnas utan erinran.

Skälen för mitt förslag: För investment- och förvaltningsföretag gäller särskilda skatteregler. Enligt 2 § 10 mom. SIL är mottagen utdelning skattepliktig för investmentföretag medan avdrag medges för utdelning som beslutats för samma beskattningsår.

Investmentföretagen beskattas inte för reavinster och i konsekvens därmed medges inte avdrag för reaförluster.

I och med att utskiftat belopp likställs med utdelning kommer investmentföretagen att beskattas för mottaget belopp. För att kompensera för denna

beskattning bör företagen i detta särskilda fall ha rätt till avdrag för den förlust som uppkommer om aktien anses avyttrad, dock högst med ett belopp motsvarande under året och året dessförinnan från bolaget utbetalat belopp. I den mån beslut fattas om vidareutdelning medges därutöver avdrag enligt vanliga regler. Enligt 2 § 10 mom. första stycket 3 SIL får dock sådant avdrag inte föranleda underskott.

Förvaltningsföretagens situation finns reglerad i 7 § 8 mom. andra stycket SIL. Mottagna utdelningsinkomster är inte skattepliktiga i den mån de motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår.

Några särskilda regler för beskattning av utskiftat belopp synes inte erforderliga när det gäller förvaltningsföretagen. Det innebär att utskiftat belopp inte beskattas om det motsvaras av utdelning som beslutats för samma beskattningsår. Förlust som uppkommit till följd av att aktierna anses avyttrade är, under förutsättning att det är fråga om en verklig förlust, avdragsgill enligt de allmänna reglerna. I den mån vidareutdelning inte sker är det utskiftade beloppet skattepliktigt och full kvittning medges för ett belopp motsvarande uppkommen förlust, dock högst med ett belopp motsvarande under året och året dessförinnan erhållen utbetalning. Även här är en förutsättning att det är fråga om en verklig förlust.

Mitt förslag avseende investmentföretagen föranleder ändring i 2 § 10 mom. SIL.

5.2.4 Utskiftning i samband med fusion

Mitt förslag: En fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag enligt 14 kap. 8 § ABL skall även fortsättningsvis kunna ske utan skattemässiga konsekvenser. Motsvarande möjlighet införs vid fusioner mellan moderföretag och helägt dotterbolag när moderföretaget är bankaktiebolag, sparbank, föreningsbank eller ekonomisk förening. Vid fusion mellan fristående aktiebolag anses fusionsvederlaget skattemässigt utgöra utdelning. Samtidigt får aktieägaren – med de begränsningar som är föreslagna vid likvidation – avdrag med ett belopp motsvarande anskaffningspriset för aktien. Motsvarande gäller vid fusion mellan fristående bankaktiebolag.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran.

Bakgrunden till mitt förslag: Fusion utgör ett förfarande för samgående av två eller flera bolag. Vid fusion överför ett eller flera bolag sina tillgångar till ett annat bolag och de överlåtande bolagen upplöses utan likvidation.

I 14 kap. ABL finns de aktiebolagsrättsliga reglerna om fusion. Bestämmelserna avser fusion mellan svenska aktiebolag. De är alltså inte tillämpliga på fusioner mellan svenska aktiebolag och utländska bolag eller andra juridiska personer.

Fusion kan ske enligt två huvudalternativ. Vid *absorption* upplöses ett eller flera bolag och tillgångar och skulder övertas av ett annat bolag (14 kap. 1 § ABL). Det kan här vara fråga om fusion mellan fristående bolag. Fu-

sionsvederlaget kan utgöras av aktier i det övertagande bolaget eller utgå i annan form. Det andra huvudalternativet för fusion är *kombination* (14 kap. 2 § ABL). Två eller flera bolag överför då sina tillgångar och skulder till ett nybildat bolag och erhåller som vederlag aktier i det övertagande bolaget. I båda fallen övergår tillgångar och skulder till det övertagande bolaget vid den tidpunkt då rättens lagakraftvunna beslut om tillstånd till fusionen har registrerats. Fusionsvederlaget skall därefter skiftas ut till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen. Dessa bolag anses upplösta när slutredovisning har lagts fram på bolagsstämman (14 kap. 6 och 7 §§ ABL).

En variant av absorption är en s.k. *14:8-fusion* (14 kap. 8 § ABL) som innebär ett förenklat förfarande för samgående mellan moderbolag och helägt dotterbolag. I detta fall behöver något fusionsvederlag inte bestämmas. När rättens beslut om tillstånd till fusionen har registrerats anses dotterbolaget upplöst.

Bestämmelser motsvarande aktiebolagslagens regler om fusion genom absorption och kombination finns även för bankaktiebolag (11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen 1987:618). I banklagstiftningen finns också bestämmelser motsvarande aktiebolagslagens regler för fusion mellan moderföretag och helägda dotterbolag. Moderföretaget kan i dessa fall vara bankaktiebolag (11 kap. 9 § bankaktiebolagslagen), sparbank (7 kap. 8 § sparbankslagen 1987:619), eller föreningsbank (10 kap. 9 § föreningsbankslagen 1987:620). En motsvarande bestämmelse finns även för ekonomiska föreningar (12 kap. 8 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar).

Enligt 1 § 2 mom. första stycket lagen om utskiftningsskatt medges befrielse från utskiftningsskatt vid fusion enligt 14 kap. 8 § ABL under förutsättning att moderbolaget självt äger mer än 90 % av dotterbolagets aktier (en ägarandel som ger moderbolaget rätt att lösa in återstående aktier) och detta äganderättsförhållande har bestått alltsedan den 1 januari 1940 eller, om koncernförhållandet uppstått senare, sedan den dag dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag.

Är villkoren för befrielse inte uppfyllda finns möjlighet för moderbolaget att få dispens av RSV (rättsnämnden) att överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld (1 § 2 mom. andra stycket). Förutsättningarna för att dispens skall medges är att fusionen syftar till att åstadkomma en mer ändamålsenlig organisation och att betalning av utskiftningsskatten kan utgöra ett väsentligt hinder för fusionen. Ytterligare en förutsättning är att fusionen inte kan antas leda till en obehörig skatteförmån för något av bolagen eller för något närstående bolag.

De nu angivna bestämmelserna gäller inte om moder- eller dotterbolaget bedriver penningrörelse eller handel med fastigheter.

Genom lagstiftning år 1987 infördes en möjlighet för det övertagande företaget att efter dispens få överta utskiftningsskatteskulden vid fusion enligt 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen. Dispens medges av regeringen. Förutsättningarna för sådan dispens är desamma som gäller för fusion enligt 14 kap. 8 § ABL.

En grundläggande princip är att fusioner som ger rätt till lättnader vid utskiftningsbeskattningen, exempelvis fusioner mellan moderbolag och helägt dotterbolag, skall kunna genomföras utan att utlösa någon inkomstbeskatt-

ning hos de deltagande företagen och utan att i övrigt medföra någon ändring i deras inkomstskattemässiga situation. För att i dessa fall säkerställa kontinuiteten i beskattningen finns särskilda bestämmelser i 2 § 4 mom. SIL. Moderbolaget övertar i princip dotterbolagets skatterättsliga ställning. Värdeminskningsavdrag på anläggningstillgångar skall exempelvis beräknas som om bolagen utgjort en skattskyldig. Befrielse från uttagsbeskattning hos dotterbolaget är således kombinerad med regler som förhindrar att överförda tillgångar åsätts högre värden i moderbolaget än vad som motsvarat dotterbolagets skattemässiga restvärden.

Även vid utskiftning i samband med fusion anses enligt praxis aktierna avyttrade. Enligt 2 § 4 mom. sjunde stycket SIL skall emellertid en 14:8-fusion inte leda till någon skattepliktig reavinst eller avdragsgill förlust för något av de deltagande företagen. En fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag kan därför ske utan skattemässiga konsekvenser. Detsamma gäller vid fusion mellan fristående bankaktiebolag enligt 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen.

Lättnaderna vid inkomstbeskattningen omfattar endast de i fusionen deltagande företagen. När det är fråga om fusion mellan andra företag än moderföretag och helägt dotterföretag anses aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen ha avyttrat aktierna i och med att fusionsvederlaget skiftas. Där kan reavinstbeskattning kan i fråga.

För fusioner enligt 14 kap. 1 och 2 §§ ABL finns inte några särskilda inkomstskatteregler. Det innebär att det/de överlåtande bolagen i princip uttagsbeskattas för de överlåtna tillgångarna (skillnaden mellan marknadsvärden och skattemässiga restvärden utgör inkomst av rörelse). Aktieägarna blir föremål för reavinstbeskattning vid utskiftning av fusionsvederlaget.

De nuvarande bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL för fusion enligt 14 kap. 8 § ABL gäller inte om något av bolagen bedriver handel med fastigheter eller penningrörelse. Detta undantag hänger samman med att tillgångarna i sådana företag kan ändra skattemässig karaktär genom fusionen. I och med skattereformen har – med smärre undantag – samma skatteregler för omsättnings- och anläggningstillgångar införts. Det nämnda undantaget i 2 § 4 mom. SIL har därför slopats.

Även beträffande reglerna om skattefrihet för utdelningsinkomster har vissa ändringar genomförts. De tidigare kedjebeskattningsreglerna omfattade inte skattefrihet för utdelning på rörelsebetingade aktier om ägarföretaget bedrev bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse. För att sådana företag skulle vara skattebefriade för utdelning fordrades att aktierna innehades som ett led i organisationen av företagets verksamhet. Dessa särregler har slopats fr.o.m. 1992 års taxering. Vidare har införts möjlighet att med skattemässig verkan lämna koncernbidrag mellan sparbank och helägt dotterföretag.

Skälen för mitt förslag: En fusion enligt 14 kap. 8 § ABL medför – om förutsättningar för befrielse från utskiftningsskatt föreligger eller moderbolaget får dispens att överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld – inte några skattemässiga konsekvenser. Den här föreslagna omläggningen av beskattningen av utskiftade medel är inte avsedd att innebära någon materiell ändring. Utskiftat belopp – vilket egentligen är en fiktion vid 14:8-fusioner

– bör således inte träffas av utdelningsbeskattning. Avdrag bör i konsekvens härmed inte medges för förlust till följd av att dotterbolaget upphör att existera. De nya bestämmelserna bör gälla alla fusioner enligt 14 kap. 8 § ABL.

Vad nu sagts om fusion enligt 14 kap. 8 § ABL bör gälla också i fråga om fusioner enligt 11 kap. 9 § bankaktiebolagslagen mellan moderbolag som är bankaktiebolag och helägt dotterbolag. Detsamma bör gälla vid fusioner mellan moderföretag och helägt dotterbolag när moderföretaget är sparbank, föreningsbank eller ekonomisk förening.

Vid fusion mellan fristående aktiebolag enligt 14 kap. 1 och 2 §§ ABL finns för närvarande inga lättnadsregler vad gäller utskiftningsskatt. Bolaget påförs utskiftningsskatt enligt lagen om utskiftningsskatt och därutöver kan utbetalat belopp föranleda reavinstbeskattning hos aktieägaren. En fusion av detta slag bör framdeles behandlas på samma sätt som en likvidation. Det belopp som betalas ut till aktieägaren bör således skattemässigt anses utgöra utdelning. Samtidigt bör aktieägaren – med de begränsningar som är föreslagna vid likvidation – få avdrag med ett belopp som motsvarar anskaffningspriset för aktien. Genom att bolaget till följd av fusionen upphör att existera skall alltså aktien anses avyttrad utan vederlag.

Vad nu föreslagits om beskattning av aktieägaren vid fusion enligt 14 kap. 1 och 2 §§ ABL bör äga tillämpning även på fusioner mellan fristående bankaktiebolag enligt 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen. En skillnad vid inkomstbeskattningen gentemot fusion enligt 14 kap. 1 och 2 §§ ABL är att fusioner enligt 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen omfattas av kontinuitetsreglerna i 2 § 4 mom. SIL.

Mitt förslag föranleder bl.a. ändring i 2 § 4 mom. SIL.

5.2.5 Förvärv av egna aktier

Mitt förslag: När ett bolag förvärvar egna aktier gäller särskilda regler endast då förvärvet sker i samband med nedsättning av aktiekapitalet. I övriga fall beräknas vinsten eller förlusten enligt de allmänna reglerna.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget lämnas utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Ett aktiebolag får endast i undantagsfall förvärva egna aktier. Förbudet utgör i första hand ett skydd för bolagets fordringsägare. Skulle ett bolag tillåtas köpa egna aktier får detta samma verkan som en återbetalning till aktieägarna i samband med en nedsättning av aktiekapitalet.

Enligt 7 kap. 1 § ABL finns vissa undantag från förbudet. Ett undantag gäller om bolaget förvärvar egna aktier i samband med övertagande av affärsrörelse. Ett bolag har också möjlighet att på auktion ropa in aktier som blivit utmätta för bolagets fordran. Aktie som förvärvats med stöd av dessa undantagsbestämmelser skall – om den inte indragits genom nedsättning av aktiekapitalet – avyttras så snart det kan ske utan förlust. Aktie som förvärvats vid övertagande av affärsrörelse skall avyttras inom två år om inte bola-

get får tillstånd att behålla aktien under längre tid. Förvärv av egen aktie kan också ske om rätten enligt13 kap. 3 § ABL, på yrkande av bolaget, ålägger bolaget att lösa in minoritetsägaraktier.

Enligt 2 § lagen om utskiftningsskatt anses utskiftning föreligga om bolaget mot vederlag förvärvat egen aktie på annat sätt än i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid inrop på auktion av för bolagets fordran utmätt aktie eller om dotterbolaget vid annat inrop än som nyss sagts mot vederlag förvärvat aktie i moderbolaget.

I de nya systemet kommer en aktieägare som avyttrar en aktie att beskattas enligt allmänna regler för vinsten eller förlusten antingen som inkomst av kapital eller som inkomst av näringsverksamhet. Dessa regler gäller även om avyttring sker till det egna bolaget. Ett undantag gäller dock när ett bolag förvärvar egna aktier i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Återbetalningen till aktieägaren skall då anses utgöra utdelning. Aktieägaren anses därefter ha avyttrat aktien för noll kronor. Även i det fall då aktiekapitalet sätts ned genom indragning av aktier anses dessa avyttrade för ett belopp motsvarande noll kronor.

5.2.6 Övergången

Mitt förslag: Äldre bestämmelser tillämpas om kontanta medel eller annan egendom utskiftas till aktieägaren före den 1 januari 1991 till följd av likvidation eller fusion.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget lämnas utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Den nya ordningen för beskattning av belopp som utskiftats från ett aktiebolag i samband med likvidation, nedsättning av aktiekapitalet, fusion m.m. bör i princip gälla fr.o.m. 1992 års taxering, dvs. på belopp som utskiftas efter utgången av år 1990. Det kan emellertid inträffa att ett bolag vars tillgångar skiftats ut under år 1990 eller tidigare inte upplöses förrän år 1991 eller senare. Eftersom taxeringen till utskiftningsskatt tidsmässigt anknyter till bolagets upplösning medan den föreslagna utdelningsbeskattningen är kopplad till tidpunkten för utskiftningen krävs särskilda övergångsbestämmelser för att klargöra vilka regler som skall tillämpas.

Den lämpligaste lösningen synes vara att föreskriva att de äldre bestämmelserna alltid skall tillämpas såvida kontanta medel eller annan egendom till följd av en påbörjad likvidation eller fusion utskiftas till aktieägaren före den 1 januari 1991. Härigenom undviks att den nya regelsystemet tillämpas på en likvidation eller fusion som praktisk taget avslutats innan systemet trätt i kraft.

Det går inte att med säkerhet uttala sig om hur länge de äldre bestämmelserna kommer att tillämpas. I 6 § andra stycket lagen om utskiftningsskatt finns emellertid en bestämmelse som ger skattemyndigheterna möjlighet att taxera bolaget innan det är upplöst såvida likvidationen fördröjs oskäligt. Detta talar för att äldre bestämmelser bara i undantagsfall torde komma att tillämpas senare än 1992 års taxering. Det förhållandet att de föreslagna reg-

lerna i de flesta fall är fördelaktigare än äldre regler lär också medverka till att de nya reglerna får snabb genomslagskraft.

En annan fråga som bör tas upp i samband med övergången till de nya reglerna för utskiftningsbeskattning är hur de situationer då moderbolaget i samband med fusion fått dispens att överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld skall behandlas. Enligt de nuvarande reglerna skall moderbolagets tillskjutna belopp minskas med ett belopp motsvarande skillnaden mellan dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp och den skatt som skulle ha erlagts vid fusionen om dispens inte hade medgivits (3 § 4 mom. lagen om utskiftningsskatt).

I den förslagna lösningen är beskattningen av utskiftade medel inte till någon del kopplad till begreppet tillskjutet belopp. Bl.a. av det skälet synes det inte finnas någon anledning att beakta förekomsten av övertagen skuld avseeende dotterbolagets utskiftningsskatt. Även för ett moderbolag som i samband med fusion fått dispens till sådant övertagande bör således de föreslagna reglerna gälla utan undantag.

5.2.7 Lagen om ersättningsskatt

Mitt förslag: Lagen om ersättningsskatt slopas.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är positiva till förslaget.

Skälen för mitt förslag: Lagen om ersättningsskatt kom till år 1933. Den generella skattefrihet för aktieutdelningar som då gällde för aktiebolag medförde vissa ej åsyftade skatteförmåner. En fysisk person kunde exempelvis överlåta sitt privata aktieinnehav till ett av honom helägt förvaltningsbolag. Detta bolag kunde – till skillnad från aktieägaren – skattefritt lyfta utdelning på innehavda aktier. På så sätt erhölls en snabbare kapitaltillväxt än om aktieägaren direkt innehaft aktierna. Eftersom någon reavinstbeskattning inte förekom om aktierna avyttrades efter fem år kunde ägaren realisera vinsten utan beskattning.

Lagen om ersättningsskatt har således avsett att förhindra att fåmansägda företag används för att ackumulera utdelningsinkomster o.d. Bestämmelserna i lagen gäller svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som väsentligen bedriver förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Har företaget inte beslutat om en med hänsyn till dess ställning skälig utdelning påförs en särskild skatt med 25 % av det belopp som skäligen kunnat utdelas. En förutsättning för lagens tillämpning är att ett väsentligt syfte med att underlåta utdelning varit att "bereda fysiska personer, vilka ägt del i företaget, lindring i deras beskattning här i riket". Lagen har tillämpats ytterst sällan och veterligen inte under de senaste tjugo åren.

I det skattesystem som kommer att gälla fr.o.m. 1992 års taxering har la-

gen om ersättningsskatt inte någon funktion att fylla. Den bör därför upphävas.

5.3 Skadeförsäkringsföretag

5.3.1 Inledning

Reformeringen av företagsbeskattningen innebär att bolagsskattesatsen sänks till 30 %. Sänkningen av skattesatsen möjliggörs bl.a. genom att rätten till skattemässig konsolidering generellt tas bort vid värdering av lager och liknande tillgångar. Lager av värdepapper och fastigheter får i det nya systemet inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet, lägsta värdets princip (punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL). Samtidigt införs en ny reserveringsmöjlighet, skatteutjämningsreserv (surv). Denna reserv är knuten till det egna kapitalet. Motivet för denna reserv är att åstadkomma en utjämning mellan kostnaderna för finansiering med eget och främmande kapital. Reserven kan även användas för förlustutjämning genom att underskott kan kvittas mot tidigare års vinster.

För skadeförsäkringsföretagens del kvarstår vissa frågor att behandla. Det gäller först och främst skadeförsäkringsföretagens rätt till survavsättning. En sammanhängande fråga är vilka avskattningsregler som vid övergången till det nya systemet skall gälla för återföring av regleringsfond för trafikförsäkring och utjämningsfond. Jag avser nu att ta upp dessa frågor.

Samtidigt som lagrådsremissen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning beslutades den 25 januari 1990 uppdrog regeringen åt försäkringsinspektionen att redovisa grunderna för avsättning till säkerhetsreserv samt att utreda konsekvenserna för försäkringsföretagen av att återföra regleringsfond för trafikförsäkring och utjämningsfond till beskattning. Om de generella avskattningsreglerna enligt inspektionens bedömning skulle leda till oönskade effekter borde möjligheterna till och konsekvenserna av alternativa lösningar utredas.

Försäkringsinspektionen redovisade uppdraget i en promemoria den 21 maj 1990. Promemorian tillsammans med tre skrivelser daterade den 5 och den 6 juni 1990 till inspektionen från Ansvar, Folksam, Länsförsäkringsbolagen och Wasa Försäkring, från företrädarna för försäkringsbranschen i den referensgrupp inspektionen under utredningsarbetet samrått med samt från Trygg-Hansa har remitterats till RSV, Folksam och Svenska försäkringsbolags riksförbund. Yttranden har kommit in från förutom remissinstanserna ABB Financial Services AB.

Propositionen har i denna del föregåtts av en promemoria som utarbetats inom finansdepartementet. Promemorian har remissbehandlats. Remissinstanserna framgår av bilaga 1. Sammanställningar av remissyttrandena över promemorian och försäkringsinspektionens promemoria har upprättats och finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr 3080/90).

Mitt förslag: Skadeförsäkringsföretagen medges rätt till survavsättning. Survunderlaget beräknas enligt generella regler med det undantaget att utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring inte räknas som skuld. En minskning av dessa fonder utgör skattepliktig intäkt men fonderna behöver inte lösas upp vid övergången.

URFs förslag: Överensstämmer med mitt med den skillnaden att utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring återförs till beskattning vid övergången till det nya systemet.

Remissinstanserna: *Försäkringsinspektionen* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund* anser att en reserv grundad på det egna kapitalet är otillräcklig för skadeförsäkringsföretagen. Inspektionen förordar att 70 % av säkerhetsreserven också får ingå i underlaget. *RSV* ifrågasätter om möjlighet till survavsättning alls bör medges med hänsyn till rätten till avsättning till säkerhetsreserv. Svenska försäkringsbolags riksförbund och *Folksam* framhåller att i fråga om ömsesidiga bolag tillhör utjämningsfonden och regleringsfonden för trafikförsäkring försäkringstagarna och är avsedda att reducera behovet av omedelbara premieförändringar vid resultatsvängningar i försäkringsrörelsen. Enligt Folksam skulle den föreslagna avskattningen innebära en mycket stor påfrestning för dess konsolideringskapital och försämra de ömsesidiga bolagens konkurrensmöjlighet. En lösning skulle enligt Folksam och riksförbundet vara att utjämningsfonden och regleringsfonden för trafikförsäkring får överföras till reservfonden utan beskattning. Svenska försäkringsbolags riksförbund förutsätter att genomsnittsmetoden liksom hitintills skall få tillämpas på försäkringsföretagens lager av värdepapper i stället för FIFU-metoden.

Försäkringsinspektionens förslag: Basen för försäkringsföretagens survavsättning utvidgas till att omfatta även 70 % av säkerhetsreserven. Med en sådan lösning föreslås inga särregler för avskattning av utjämningsfond eller regleringsfond för trafikförsäkring. Alternativt föreslås att vid övergången till det nya systemet obeskattade reserver helt eller delvis skall få upplösas utan avskattning. Vid detta alternativ föreslås att surven beräknas enligt generella regler. Vid avvägningen av hur stora reserver som vid den alternativa lösningen skall få upplösas utan skattekonsekvenser bör utgångspunkten vara att beskattningen skall bli likvärdig med vad som följer av det första alternativet.

Remissinstanserna: *RSV* tar inte ställning till hur stora de obeskattade reserverna skäligen bör vara i försäkringsbranschen. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *Folksam* delar bedömningen av behovet av en vidgad survbas. Riksförbundet instämmer i att vid avvägningen av hur stora reserver som vid den alternativa lösningen skall få upplösas utan skattekonsekvenser bör utgångspunkten vara att beskattningen skall bli likvärdig med vad som följer av inspektionens första alternativ. I fråga på vilket sätt basen för surven bör breddas konstaterar riksförbundet att det inte finns någon gemensam uppfattning bland medlemmarna. *ABB Financial Services AB*

(ABB) är starkt kritiskt mot de begränsningar till ianspråktagande av säkerhetsreserven inpektionen överväger nämligen att en upplösning av säkerhetsreserven – utöver en minskning till maximalt tillåten reserv – i princip endast skall få göras för att täcka ett negativt resultat på försäkringsrörelsen. Enligt ABB har säkerhetsreserven karaktär av en sedvanlig obeskattad reserv, som skapats genom att aktieägaren avstått från utdelningar och i stället konsoliderat bolaget och som hitintills kunnat upplösas och tas fram till beskattning i likhet med alla andra obeskattade reserver. *Folksam* anser att möjligheten för ömsesidiga bolag att vid byte av företagsform till aktiebolag transformera obeskattade reserver till eget kapital i förening med de föreslagna förändringarna av reserveringsmöjligheterna innebär att konkurrensläget inom branschen förändras på ett oacceptabelt sätt. Enligt Folksam innebär inspektionens första alternativ inte en tillräcklig förbättring av konkurrensläget. Folksam förordar i stället inspektionens alternativa lösning. I vart fall bör enligt Folksam utjämningsfonden, regleringsfonden för trafikförsäkring samt 70 % av den vid övergången befintliga säkerhetsreserven få föras över till eget kapital utan avskattning.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt med den skillnaden att en minskning av utjämningsfond eller regleringsfond för trafikförsäkring inte beskattas.

Remissinstanserna: *Försäkringsinspektionen* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund* är positiva till förslaget att skadeförsäkringsföretagen skall få rätt till survavsättning och understryker att säkerhetsreserven inte ger utrymme för skattekonsolidering. *RSV* ifrågasätter om rätt till survavsättning bör medges under hänvisning till konsolideringsmöjligheterna i säkerhetsreserven. RSV pekar vidare på att de begränsningar inspektionen överväger att införa för ianspråktagande av säkerhetsreserven nämligen att en upplösning – utöver en minskning till maximalt tillåten reserv – i princip endast skall få ske för att täcka förluster i själva försäkringsrörelsen bör kompletteras med bestämmelser som förhindrar att en inte avsedd reservupplösning kan åstadkommas i samband med en koncernintern överlåtelse av t.ex. en försäkringsgren.

Försäkringsinspektionen vidhåller att 70 % av säkerhetsreserven bör få ingå i survunderlaget. Om befintliga utjämningsfonder och regleringsfonder för trafikförsäkring inte skall skattas av vid övergången till det nya systemet anser inspektionen att en upplösning bör utgöra skattepliktig intäkt så att dessa fonder så länge de finns kvar kan utgöra reserver för förluster på själva försäkringsrörelsen. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* framhåller att inspektionens förslag innebär en bättre utjämning av skillnaderna i det egna kapitalets storlek mellan bolagen samt bättre tillgodoser behovet av täckning för de särskilda riskerna i kapitalförvaltningen och inflationskänsligheten. Om förslaget genomförs måste dessa risker i stället få täckas av säkerhetsreserven. Enligt riksförbundet bör åtminstone 70 % av säkerhetsreserven vid utgången av år 1990 eller alternativt 1989 ingå i survbasen så länge den inte överskrider 70 % av aktuell säkerhetsreserv. Enligt *Folksam* lindrar förslaget något effekterna av skatteomläggningen men inte tillräckligt för att undanröja snedvridningar i konkurrenshänseende. Folksam anser att en överföring av säkerhetsreserven till beskattat eget kapital eller åtminstone en breddning

av survbasen till att omfatta säkerhetsreserven – helt eller delvis – är nödvändig.

Bakgrunden till mitt förslag: Enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) får *försäkringsverksamhet bedrivas i två former, ömsesidiga bolag och försäkringsaktiebolag.*

De ömsesidiga bolagen ägs av försäkringstagarna. Försäkringstagarna är både fordringsägare och ansvariga för bolagets förpliktelser. Ansvaret begränsas ofta beloppsmässigt till några årspremier. Eventuella överskott skall i princip tilldelas försäkringstagarna i form av återbäring eller lägre premier.

Vissa industrikoncerner har egna försäkringsaktiebolag, s.k. captivebolag. Ett sådant bolag försäkrar industriföretagets/koncernens risker.

En försäkringskoncern som tillhandahåller både liv- och sakförsäkringar skall enligt försäkringsrörelselagen delas upp i två separata bolag. Försäkringsföretagens kapitalförvaltning kan också vara placerad i ett separat bolag.

Finansiella koncerner bestående av både bankverksamhet och försäkringsrörelse är inte tillåtna här i landet. Denna typ av koncerner finns utomlands. I en inom finansdepartementets finansmarknadsavdelning upprättad promemoria (Ds 1990:57) Branschglidning i den finansiella sektorn föreslås att det skall bli möjligt att bilda sådana koncerner. Promemorian har nyligen sänts ut på remiss.

Skadeförsäkringsföretag beskattas för överskott av försäkringsrörelsen (2 § 6 mom. SIL). Det är alltså fråga om en nettovinstbeskattning. Försäkringsföretagens placeringstillgångar i form av värdepapper och fastigheter utgör lager.

De allmänna nedskrivningsregler som gäller t.o.m. 1991 års taxering omfattar inte lager av värdepapper (punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL). För värdepapperslager (aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar) gäller i stället att det inte "får tas upp till lägre värde än vad som med hänsyn till risk för prisfall m.m. framstår som skäligt" (punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL). RSV har utfärdat anvisningar för värdering av lager hos banker, försäkringsföretag och andra finansiella företag (RSV Dt 1984:23).

För försäkringsföretag gäller enligt RSVs anvisningar att lånefordringar får tas upp till lägst 97 % av utestående belopp för kommunlån och inteckningslån samt till lägst 96 % av utestående belopp för övriga lån. Har lånen bundits till en fast ränta för minst ett år finns alternativregler. Är bindningstiden högst fyra år får lånen tas upp till lägst marknadsvärdet. Är bindningstiden längre får lånen värderas enligt vad som gäller för obligationer.

Svenska obligationer får lägst tas upp till 85 % av antingen summa anskaffningsvärden eller summa marknadsvärden. Med obligationer jämställs bl.a. statsskuldväxlar, kapitalmarknadsreverser, bankcertifikat och förlagslån.

För utländska valutor och värdehandlingar i utländska valutor gäller att värderingen i räkenskaperna skall frångås endast om och i den mån nedskrivningarna framstår som oskäliga. En nedskrivning som inte överstiger 30 % av marknadsvärdet skall därvid inte anses oskälig.

Aktier i ett visst företag får tas upp till summa anskaffningsvärden eller lägst 60 % av summa marknadsvärden. Övriga värdepapper får tas upp till summa anskaffningsvärden eller lägst 95 % av summa marknadsvärden.

Vid 1990 och 1991 års taxeringar gäller generellt att lager i form av omsättningsfastigheter får tas upp till lägst 90 % av anskaffningsvärdet (punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL och 1 § lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m.m.).

Skadeförsäkringsföretagens sammanlagda avsättningar till värdereglerings reserver (skillnaden mellan placeringstillgångarnas bokförda värde enligt lägsta värdets princip och utnyttjat lägsta skattemässiga värde) uppgick vid utgången av år 1988 till ca 4,9 miljarder kr., varav ca 4,3 miljarder kr. avsåg riksbolag.

Genomförandet av skattereformen innebär att möjligheten att bygga upp en obeskattad värderegleringsreserv slopas för skadeförsäkringsföretagen liksom för banker och andra finansiella företag. Vid beskattningen får i fortsättningen lager av värdepapper och fastigheter inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet, lägsta värdets princip (punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL).

Nu liksom tidigare anvisar KL den s.k. FIFU-metoden (först in – först ut) generellt för den skattemässiga värderingen av lager (punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL, tidigare punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL). FIFU-metoden innebär att man vid värderingen skall anta att de tillgångar som finns kvar i lagret är de som anskaffats senast.

Övergången till det nya skattesystemet innebär att obeskattade lagerreserver skall skattas av. Bestämmelser om detta finns i lagen (1990:665) om återföring av obeskattade reserver. Det återförda beloppet beskattas med den nya skattesatsen på 30 %. Med hänsyn till de stora belopp det i många fall kan vara fråga om medges uppskov med beskattningen med ett belopp motsvarande skillnaden mellan det återförda beloppet och årets survavsättning. Uppskovsbeloppet utgör en intäkt som skall tas upp till beskattning med minst 25 % per år vid 1992-1995 års taxeringar.

Underlag för surv är företagets eget kapital (tillgångar – skulder) varvid tillgångarna värderas till skattemässiga värden. Som skuld räknas, förutom vanliga låneskulder, bl.a. skuldreserveringar i den mån avdrag för reserveringen medgetts vid inkomsttaxeringen. Avdrag för avsättning medges med högst 30 % av underlaget (K-surv). Företaget kan alternativt beräkna reserven på ett underlag motsvarande lönesumman (L-surv). I detta fall medges avdrag med högst 15 % av underlaget.

För banker och andra finansiella företag gäller att de återförda reserverna efter avdrag för survavsättning omedelbart skall tas upp till beskattning. Den skatt som belöper på detta belopp debiteras under en fyraårsperiod med 25 % per år.

Lagen om återföring av obeskattade reserver omfattar även skadeförsäkringsföretagen. I nuläget innebär regleringen att skadeförsäkringsföretagen, som ännu inte fått rätt till survavsättning, kommer att få ett uppskovsbelopp som är identiskt med värderegleringsreserven vid 1991 års taxering.

Särpräglande för skadeförsäkringsföretagens beskattning är avdragsgilla avsättningar till vad man brukar kalla försäkringstekniska skulder.

De *försäkringstekniska skulderna* utgörs av följande poster.

Premiereserven utgör värdet av företagets ansvarighet för kommande – ännu inte inträffade – försäkringsfall på grund av löpande försäkringar. Be-

räkningen av premiereserven kan bygga på den del av premieinkomsterna vid bokslutet som hänför sig till kommande år.

Ersättningsreserven utgör det beräknade värdet av ännu inte utbetalda försäkringsersättningar avseende redan inträffade skador. Ersättningsreserven skall även täcka inträffade men ännu ej inrapporterade skador.

Skadebehandlingsreserven är reserveringen för de förvaltningskostnader som skadorna i ersättningsreserven kan medföra.

Härtill kommer *reservering för tilldelad återbäring* som inte förfallit till betalning, i den mån sådan återbäring förekommer inom skadeförsäkring.

Utgångspunkten för dessa avsättningar är den av försäkringsinspektionen fastställda normalplanen. I normalplanen föreskrivs hur uppskattningar av förväntade skadeutfall skall göras för de olika försäkringsområdena. Den slutgiltiga skaderegleringen kan i vissa fall göras lång tid efter skadans inträffande. Normalplanen innebär därför att hänsyn skall tas till utgiftsstegringar på grund av lönehöjningar, inflation m.m. Bedömningen av utgiftsstegringarnas storlek görs av respektive försäkringsföretag. Normalplanen syftar till att försäkringsföretagen gör tillräckligt stora avsättningar så att förpliktelserna kan fullgöras.

Det främsta särdraget i försäkringsverksamhet ligger i svårigheten att förutsäga framtida skadeutfall och kostnaderna för dessa, vilket kan leda till stora oförutsedda variationer i årsresultatet. Mot bakgrund av dessa särdrag har försäkringsföretagen fått särskilda resultatreglerande möjligheter.

En sådan reserveringsmöjlighet utgörs av *säkerhetsreserven*. Den utgör ett komplement till de försäkringstekniska skulderna och syftar också till att utjämna ett skadeförsäkringsföretags stora resultatvariationer från år till år.

Maximala avsättningar till säkerhetsreserven enligt normalplanen beräknas genom att premieinkomsten för egen räkning inom de olika verksamhetsgrenarna multipliceras med vissa fastställda procentsatser. I dag ligger denna procentsats för flera av de viktigaste försäkringsgrenarna på 50 %. För premier på återförsäkringskontrakt ligger procentsatsen på 200 %. Det finns vissa återförsäkringskontrakt där procentsatsen kan uppgå till 1 000 %. Maximal avsättning till säkerhetsreserven syftar, enligt försäkringsinspektionens bedömning, till att ett företag skall kunna ha två svåra förlustår i följd och ändå kunna fullgöra sina förpliktelser mot försäkringstagarna.

De sammanlagda avsättningarna till säkerhetsreserv uppgick vid utgången av år 1988 till ca 19,7 miljarder kr., varav ca 17,9 miljarder kr. avsåg riksbolag. Avsättning till säkerhetsreserven har ökat markant under senare år. Försäkringsföretagen hade vid utgången av år 1988 utnyttjat drygt 60 % av maximal avsättning till säkerhetsreserven. Försäkringsföretagen har i princip haft möjligheter att fullt ut reglera sina resultat. För försäkringsföretag i aktiebolagsform innebär dock aktieägarnas krav på utdelning i praktiken en begränsning.

Avsättning till *utjämningsfond* är en annan reservering med skattemässig verkan. Den kan utnyttjas för att utjämna resultatet mellan goda och dåliga år. Avsättning får göras endast när det uppstått en vinst på själva försäkringsrörelsen. Vinsten skall beräknas på ett särskilt och från redovisningsmässig synpunkt främmande sätt. Den största skillnaden jämfört med den normala vinstberäkningen är det mycket försiktiga antagandet om en förräntning på

4 % på de försäkringstekniska skulderna. Fonden får tas i anspråk endast för att täcka förluster på försäkringsrörelsen. Utjämningsfonderna uppgick vid utgången av år 1988 till sammanlagt ca 2 miljarder kr., varav ca 1,4 miljarder kr. avsåg riksbolag.

Avsättning till *regleringsfond för trafikförsäkring* är obligatorisk. Avsättning och ianspråktagande regleras i trafikförsäkringsförordningen (1976:359). Regleringsfonden får användas endast för att täcka förluster inom trafikförsäkring. De svenska försäkringföretagens regleringsfonder uppgick vid utgången av år 1988 till sammanlagt ca 0,9 miljarder kr. Hela beloppet avsåg riksbolag.

Avdragsrätten för avsättningar till utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring har avskaffats fr.o.m. 1992 års taxering genom ändringar i 2 § 6 mom. SIL (SFS 1990:651). I det lagstiftningsärendet togs inte ställning till frågan om avskattningen av dessa reserver. Slutlig ställning togs inte heller till att avskaffa den obligatoriska avsättningsskyldigheten till regleringsfond.

De nyligen beslutade förändringarna medför en viss breddning av skattebasen för skadeförsäkringsföretagen. En kvarstående oklarhet har dock gällt eventuella inslag av skattekonsolidering i säkerhetsreserven. URF föreslog att en närmare granskning skulle göras av grunderna för denna avsättning. Skadeförsäkringsföretagen föreslogs likväl få möjlighet till survavsättning. Mot bakgrund av oklarheter kring säkerhetsreserven föreslog URF att förslaget efter den förordade granskningen skulle omprövas i den delen.

En granskning kunde inte komma till stånd före lagrådsremiss och proposition. Försäkringsinspektionen framhöll i sitt remissvar över URF att den föreslagna granskningen utgjorde ett naturligt led i inspektionens normala tillsynsverksamhet samt att en redan tidigare planerad översyn till följd av skattereformen behövde göras mer allsidig än som ursprungligen avsetts. Bl.a. borde enligt inspektionen striktare regler övervägas för säkerhetsreserven med hänsyn till möjligheten till survavsättning.

Kravet på enhetlighet i skattereglerna talar för att survavsättning skall få göras även av skadeförsäkringsföretag (prop. 1989/90:110 s. 575). Mot den bakgrunden ansågs inspektionens förslag välmotiverat. Samtidigt som lagrådsremissen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning beslutades den 25 januari 1990 uppdrog regeringen därför åt försäkringsinspektionen att redovisa grunderna för avsättning till säkerhetsreserv med angivande av värderingen av enskilda försäkringsslag.

URF redovisade översiktliga beräkningar dels beträffande effekterna av en avskattning i samband med övergången till de nya skattereglerna, dels beträffande den löpande beskattningen enligt de nya reglerna för några av de större skadeförsäkringsföretagen.

Den löpande beskattningen skulle öka något genom slopandet av avdragsrätten för avsättningar till utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring samt genom att värderegleringsreserven slopades. Svårigheter visade sig dock i att bedöma hur mycket skattebelastningen skulle öka eftersom många skadeförsäkringsföretag har möjlighet till ytterligare avsättningar till säkerhetsreserven. Skadeförsäkringsföretagen ansågs följaktligen

även med de av URF föreslagna nya skattereglerna till stor del kunna reglera resultaten.

Effekterna av URFs förslag till avskattning av de upplösta reserverna skulle dock bli mycket varierande från bolag till bolag. Det finns företag med ett beskattat eget kapital som är fyra gånger så högt som de upplösta reserverna. I detta fall skulle en möjlighet till survavsättning helt och hållet eliminera avskattningen. För andra företag uppgår det beskattade egna kapitalet till endast 3 % av de upplösta reserverna. I sådana fall skulle avskattningen av de upplösta reserverna bli stor eftersom möjligheten till survavsättning är liten på grund av lågt beskattat eget kapital. I det avseendet var remisskritiken mot URF hård. I lagrådsremissen anfördes att frågan borde övervägas ytterligare.

Regeringens uppdrag till försäkringsinspektionen omfattade därför även att – mot bakgrund av de i remissen föreslagna förändringarna – utreda konsekvenserna för försäkringsföretagen av att återföra regleringsfond för trafikförsäkring och utjämningsfond till beskattning. Om de generella avskattningsreglerna enligt inspektionens bedömning skulle kunna leda till oönskade effekter borde inspektionen även utreda möjligheterna till och konsekvenserna av alternativa lösningar.

Med hänvisning till utredningsuppdraget begränsades propositionens förslag till att avse endast slopad avdragsrätt för avsättning till värderegleringsreserv, utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring samt avskattning av värderegleringsreserv vid övergången. Det utfästes att snarast möjligt återkomma med förslag i survfrågan och i fråga om övriga övergångsvisa avskattningsfrågor samt till frågan om slopad avsättningsskyldighet till regleringsfond för trafikförsäkring.

Skälen för mitt förslag: Ett av de mål som ställts upp för reformeringen av skattesystemet har varit att införa så enhetliga regler som möjligt. På företagsbeskattningens område innebär det bl.a. att flera olika reserveringsmöjligheter ersatts med en rätt att göra avsättning till surv. För skadeförsäkringsföretagens del har ett beslut om rätten att göra avdrag för avsättning till surv dröjt. Ett skäl till dröjsmålet är att tveksamhet har rått om möjligheten till avsättning till säkerhetsreserven rymmer inslag av skattekonsolidering. Vidare har det varit angeläget att få vissa från försäkringsbranschen framförda synpunkter ytterligare belysta.

Till att börja med behandlas frågan om säkerhetsreserven. Försäkringsinspektionen har gjort en omfattande redovisning av grunderna för säkerhetsreserven och en ny normalplan. De motiv som inspektionen anför för säkerhetsreserven är dels den rena variationen i skadeutfallet, dels den trendmässiga ökning i skadekostnader som gäller i en inflationsekonomi i kombination med eftersläpning i premiesättningen.

Några invändningar kan enligt min mening knappast göras mot att reservera för trendtillväxten i kostnaderna, givet ett visst skadeutfall, även om den förväntade tillväxten i princip borde kunna föregripas vid premiesättningen. Det kan framstå som mer tveksamt om det är motiverat att reservera för variationer i skadeutfallet skall medges. Risken för sådana variationer kan i princip synas ha samma karaktär som vanliga affärsrisker eller prisfallsrisker på lager. Som försäkringsinspektionen framhåller får dock frågan

en annan dimension i försäkringsföretag vars verksamhet går ut just på att hantera risker.

Effekterna på det totala reserveringsutrymmet av förslaget avgörs – förutom av förändrade procenttal – av förändringar i själva avsättningsbasen. I nu gällande normalplan utgörs basen av premieinkomsten för egen räkning. Enligt förslaget skall därutöver 15 % av ersättningsreserven för de flesta försäkringsslagen få räknas in i basen.

Beräkningar som utförts inom finansdepartementet ger vid handen att de föreslagna förändringarna i normalplanen ökar det maximala reserveringsutrymmet med ungefär 9 %. Därvid kan noteras att det enda procenttal som justerats ned mer påtagligt avser Transportförsäkringar, som svarar för ungefär 4 % av total premieinkomst, medan uppjusteringarna avser bl.a. Egendoms- och Trafikförsäkringar (de senare inkl. Motorfordon) som vardera svarar för ungefär 25 % av totala premieinkomsten.

Omprövningen av normalplanen grundas till betydande del på en statistisk analys av skadeutfallet under de senaste 15 åren. De föreslagna procenttalen för reserver i enskilda försäkringsslag bygger på en analys av variationen i skadekvot – förhållandet mellan skadekostnader och premieinkomster – mellan olika år. Till grund för analysen ligger bl.a. ett antagande om en viss grad av positivt samband mellan skadeutfallen för två på varandra följande år, där exempelvis ett år med högt skadeutfall i allmänhet antas följas av ett år med likaledes högt utfall. Inspektionen framhåller – med hänvisning till sambandets styrka för olika enskilda försäkringsslag – att det gjorda antagandet torde innebära en underskattning av den faktiska styrkan i samvariationen.

Normalplanen måste med nödvändighet utformas på grundval av bedömningar som framstår som osäkra. Med hänsyn till syftet med säkerhetsreserven ligger det i sakens natur att de uppskattningar som görs präglas av försiktighet. Det innebär i sin tur att det därigenom kan skapas ett inte helt obetydligt inslag av konsolideringsutrymme. Det bör dock tilläggas att de regler för ianspråktagande av reserven som försäkringsinspektionen överväger att införa bör kunna begränsa företagens vilja att utnyttja säkerhetsreserven i enbart skattekonsoliderande syfte. Till skillnad från nuvarande föreskrifter innebär dessa nämligen en ansats till restriktivare regler för ianspråktagande av reserven. Upplösning – utöver en minskning till maximalt tillåten reserv – skall i princip få göras endast för att täcka ett negativt resultat på försäkringsrörelsen.

Med hänsyn till bl.a. önskemålet om enhetliga skatteregler bör skadeförsäkringsföretagen få rätt till survavsättning. Detta får bilda utgångspunkten för mina fortsatta överväganden. En avvägning måste emellertid göras mot att möjligheten till avsättning till säkerhetsreserven kan ge försäkringsföretagen visst ytterligare konsolideringsutrymme. Samtidigt måste också beaktas de krav och synpunkter som både försäkringsinspektionen och försäkringsbranschen framfört om behovet av särskilda regler för försäkringsföretagen.

Ett sådant förslag är att basen för surv utvidgas till att omfatta även 70 % av säkerhetsreserven, det s.k. huvudalternativet. Detta innebär lika stora reserveringsmöjligheter i jämförelse med hittillsvarande regler – med nu gäl-

lande normalplan. De alternativa förslag som förs fram – att företagens obeskattade reserver helt eller delvis skall få upplösas utan avskattning – innebär t.o.m. utvidgade reserveringsmöjligheter. Som motiv för dessa lättnader framhålls – vid sidan av det förhållandet att skadeförsäkringsföretagen har ett litet eget kapital – särskilda risker i kapitalförvaltningen, inflationskänslighet avseende skadekostnader och konkurrensförhållandena inom branschen.

I jämförelse med icke-finansiella företag utmärks de finansiella företagen av att de har större delen av sina tillgångar placerade monetärt. Risker är knutna till kreditgivningen, såväl den inhemska som utlåningen till utlandet – s.k. länderrisker. Verksamheten innebär också ränterisker, kursrisker och valutarisker. Därutöver finns likviditetsrisker – bristande omsättningsbarhet – och administrativa risker. Från bankerna och övriga finansiella instituts sida framhölls under lagstiftningsarbetet ett särskilt reserveringsbehov för de risker som är förknippade med verksamheten. I propositionen gjordes dock det ställningstagandet att det saknades anledning att medge en riskrelaterad nedskrivning för framtida – potentiella – risker, dvs. vid sidan av det hänsynstagande till alla förekommande förlustrisker som följer av värderingen enligt lägsta värdets princip enligt bokföringslagen (prop. 1989/90:110 s. 571).

Vid sidan av de nu nämnda mer generella riskerna för finansiella företag framhålls en för skadeförsäkringsföretag speciell risk i samband med s.k. storskador, nämligen att storskador kan tvinga fram en realisation av tillgångar till oförmånliga priser. I sammanhanget nämns också att skadeförsäkringsföretag enligt gällande regler skulle vara förhindrade att ta upp lån även i en sådan situation.

För egen del vill jag anföra följande. Ett utmärkande drag för försäkringsbranschen är onekligen risken för storskador. Risken för storskador i sig liksom även inflationsrisken i skadekostnadsutvecklingen torde dock beaktas inom ramen för säkerhetsreserven. I försäkringsrörelselagen finns inte några allmänna regler som förbjuder ett försäkringsföretag att ta upp lån. Ett försäkringsföretag får emellertid inte driva annan rörelse än försäkringsrörelse och detta kan sägas innebära en begränsning av möjligheterna att ta upp lån. I cirkulär 1987:4 har försäkringsinspektionen uttalat bl.a. att korttidslån för att möta tillfälliga likviditetsbehov i verksamheten bör godtas. Tilläggas kan att regeringen nyligen tillsatt en utredning som har till uppgift att se över bl.a. försäkringsföretagens möjligheter att ta upp lån (dir. 1990:56).

Utmärkande för de finansiella företagen är att de generellt sett har förhållandevis blygsamt eget kapital. Detta förhållande har inte i fråga om banker och andra finansiella institut ansetts motivera några särregler. Även i fråga om riskerna i kapitalförvaltningen är skadeförsäkringsföretagens situation i stort likartad med andra finansiella företags. Det kan dock sägas att det egna kapitalets relativa litenhet är särskilt framträdande hos vissa skadeförsäkringsföretag.

Tidigare har betydelsen av enhetliga regler inom företagsbeskattningen betonats. Med hänsyn till de stora krav på försiktighet som ställs på skadeförsäkringsföretagen i olika avseenden anser jag det ändå motiverat att dessa

företag får något generösare regler än övriga företag. Lättnader av den omfattning som man från försäkringshåll fört fram är emellertid inte aktuella.

I första hand anser jag att skadeförsäkringsföretagen bör få möjlighet till surv trots att avsättning till säkerhetsreserven kan ge ett ytterligare konsolideringsutrymme. Det kan naturligtvis bli aktuellt att ompröva denna lösning om det på sikt visar sig att skadeförsäkringsföretagen får en alltför gynnad ställning. En annan åtgärd som jag anser befogad är att ytterligare underlätta övergången till det nya systemet. Förslaget knyter an till ett förslag från branschen vid remissbehandlingen av URFs förslag. Enligt detta skulle utjämningsfond och regleringsfond för trafikförsäkring inte behöva återföras till beskattning och inte heller betraktas som skuld vid bestämmande av survunderlaget. Den lösningen förordades också i promemorieförslaget. Enligt min mening bör dock – som försäkringsinspektionen framhåller i sitt remissvar – en minskning av dessa fonder även fortsättningsvis vara skattepliktig så att fonderna övergångsvis kan utgöra reserver för förluster på själva försäkringsrörelsen. Jag vill här inskjuta att följdändringar i trafikförsäkringsförordningen behöver övervägas ytterligare och att chefen för justitiedepartementet avser att senare återkomma till regeringen med förslag i ämnet.

Beräkningar som gjorts inom finansdepartementet på basis av de bokslutsuppgifter inspektionen lämnat i sin utredning för samtliga skadeförsäkringsföretag vid utgången av år 1988 visar att den av mig föreslagna lösningen skulle ungefär halvera avskattningsbeloppet i jämförelse med generella regler samtidigt som möjligheten att ta upp skattekredit skulle öka något.

De farhågor som yppats beträffande konkurrensförskjutningar inom branschen, som en följd av ombildning från ömsesidigt bolag till försäkringsaktiebolag i förening med de ändrade skattereglerna, anser jag vara överdrivna. En sådan ombildning innebär att obeskattade reserver transformeras till eget kapital. Ombildningen leder dock till beskattningskonsekvenser för de försäkringstagare/aktieägare som är näringsidkare. Dessutom innebär aktieägarnas utdelningskrav i praktiken en begränsning av att utnyttja de vidgade reserveringsmöjligheterna fullt ut. Till bilden hör också att skadeförsäkringsföretagen – sedda som grupp – vid utgången av år 1988 använt endast drygt 60 % av maximal avsättningsmöjlighet till säkerhetsreserv. Härtill kommer som nämnts att utrymmet för avsättning enligt den föreslagna normalplanen kan beräknas öka med ungefär 9 %.

De särskilda regler som enligt lagen om återföring av obeskattade reserver gäller för uppskovsbeloppets beskattning för banker och andra kreditinstitut har sin bakgrund i de särskilda kapitaltäckningskrav som gäller dessa företag. För skadeförsäkringsföretagen bortfaller detta motiv för särregler. Uppskovsbeloppets beskattning bör i stället för skadeförsäkringsföretagen följa reglerna för icke-finansiella företag. Den konstruktionen innebär att ett senare uppkommet underskott kan kvittas mot det återförda beloppet.

Avslutningsvis skall jag ta upp den av inspektionen och branschen väckta frågan om värderingsmetod för värdepapperslagret.

Skattereformen har inneburit att lagervärderingsreglerna har förändrats radikalt. När det gäller användningen av den s.k. FIFU-metoden har emellertid inte någon förändring skett. Denna metod har tillämpats alltsedan rät-

ten till den fria lagervärderingen upphörde i mitten av 1950-talet (prop. 1955:100, BevU 45, SFS 1955:255).

Från försäkringsföretagens sida är man ändå orolig för att skattereformen skall medföra någon förändring även på denna punkt. En strikt tillämpning av FIFU-metoden skulle leda till stora praktiska problem för hela branschen. Man har framhållit att skattemyndigheterna godtagit att genomsnittsberäkningar använts vid värderingen av värdepapperslagren.

För egen del vill jag anföra följande. Någon ändring av gällande regler om värderingsmetod har inte gjorts. Frågan tycks inte ha prövats vid taxeringarna av skadeförsäkringsföretagen. I sitt remissyttrande över försäkringsinspektionens promemoria har RSV framhållit att gällande rätt innebär att inslag av genomsnittsberäkningar av praktiska skäl kan godtas inom ramen för FIFU-metoden. Samtidigt har verket understrukit att praktiska svårigheter att tillämpa FIFU-metoden minskar med dagens teknik. Mot den bakgrunden finner jag ingen anledning att behandla frågan närmare. I den mån det råder osäkerhet om vad som kan godtas inom ramen för FIFU-metoden bör det i första hand ankomma på RSV att efter överläggningar med branschen ge sin uppfattning tillkänna.

5.4 Ackumulerad inkomst

5.4.1 Gällande rätt

Inledning

Regler om särskild skatteberäkning finns i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (SAIL). Lagen syftar till att mildra verkningarna av den statliga inkomstskattens progression beträffande ackumulerade inkomster, dvs. inkomster som hänför sig till flera beskattningsår men som på grund av beskattningsårets slutenhet beskattas det år de flutit in. Inkomsten skall ha intjänats eller motprestation i någon form ha lämnats under minst två år. Som en yttersta gräns gäller dock att inkomsten kan hänföras till högst tio år.

Inkomsten kan hänföra sig till år som ligger före eller efter det aktuella beskattningsåret. Lagen gäller alltså för både inkomst som erhållits i efterskott och för en i förskott uppburen inkomst, t.ex. en med engångsbelopp avlöst pensionsförmån.

Sedan lagstiftningen kom till år 1951 (prop. 1951:170, BeU62, SFS 1951:763) har flera ändringar gjorts. Här kan nämnas att år 1962 utvidgades tillämpningsområdet vad gäller inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet (prop. 1962:114, BeU47, SFS 1962:193). År 1970 anpassades lagstiftningen till samma års skattereform (prop. 1970:170, SkU 35, SFS 1971:411). De nuvarande reglerna för själva skatteberäkningen tillkom år 1983 och gäller fr.o.m. 1986 års taxering (prop. 1982/83:157, SkU50, SFS 1983:445).

Det reformförslag som jag nu lägger fram har föregåtts av en promemoria som utarbetats inom finansdepartementet. Promemorian har remissbehandlats. Remissinstanserna framgår av bilaga 1. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 4048/90).

Regeringen beslutade den 18 oktober 1990 att inhämta lagrådets yttrande över förslag till ändring i lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. Det remitterade lagförslaget finns i bilaga 2.

Lagrådets yttrande bifogas som bilaga 3. *Lagrådet* har i allt väsentligt godtagit förslaget. Mina synpunkter på vad lagrådet anfört framgår av specialmotiveringen till 1 § tredje stycket lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (avsnitt 9.11).

Fördelningstid och beräkningsmetod

En ackumulerad inkomst skall antas ha åtnjutits med lika stort belopp under de år till vilka den hänför sig. Fördelningstiden är dock begränsad till tio år.

Saknas tillförlitlig utredning om det antal år en ackumulerad inkomst i det enskilda fallet hänför sig till skall skatteberäkningen ske – om inte särskilda omständigheter föranleder annat – som om inkomsten hänfört sig till tre år.

SAIL innehåller dessutom vissa specialregler avseende fördelningstiden, bl.a. för engångsbelopp som ersätter en årlig pension och ersättning för inventarier m.m. För reavinst vid avyttring av fastighet och vinst vid avyttring av aktier och andelar i fåmansföretag skall den ackumulerade inkomsten anses hänföra sig till det antal år egendomen innehafts. Reavinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid expropriation eller liknande eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning på den avyttrade fastigheten.

Det belopp som skall ligga till grund för skatteberäkningen är nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten dock högst den beskattningsbara inkomsten resp. underlaget för tilläggsbelopp. Avdragsgilla kostnader som hänför sig till intäkten skall alltså räknas bort först. För vissa typer av ackumulerade inkomster inom inkomstslaget rörelse innehåller SAIL hjälpregler för beräkning av nettobeloppet.

Själva skatteberäkningen tillgår i grova drag på följande sätt. Den ackumulerade inkomsten delas med antalet fördelningsår så att man får fram ett årsbelopp. Detta årsbelopp beskattas ovanpå ett genomsnitt av de tre senaste årens inkomster. Skatteberäkningen sker med ledning av skatteskalan för taxeringsåret. Skatten på årsbeloppet i form av grundbelopp och i förekommande fall tilläggsbelopp multipliceras därefter med fördelningstiden. På detta sätt erhålls skatten på hela den ackumulerade inkomsten. Till denna skatt läggs sedan skatten på årets övriga inkomster.

Tillämpningsområdet

SAIL är tillämplig på fysiska personer och dödsbon. En förutsättning för särskild skatteberäkning är att den inkomst som skall ligga till grund för skatteberäkningen uppgår till minst 15 000 kr. Inkomsten skall vidare utgöra minst en femtedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst.

För inkomst av tjänst och kapital är SAILs bestämmelser tillämpliga i fråga om all ackumulerad inkomst. I det enskilda fallet får bedömas om en intäkt inom något av dessa inkomstslag är att anse som ackumulerad eller inte.

I inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet gäller SAIL reavinster vid avyttring av fastighet och aktier eller andelar i fåmansföretag. Lagen gäller inte för andra reavinster.

För inkomst av annan fastighet, inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse är SAILs bestämmelser begränsade till vissa typer av intäkter. Gemensamt gäller att SAIL kan tillämpas på intäkter avseende försäkringsersättningar, vissa skadestånd, intäkter avseende avyttrade inventarier och varor i samband med upphörande av verksamheten samt intäkter på grund av att vissa fonder återförs till beskattning vid överlåtelse av verksamheten.

För inkomst av jordbruksfastighet tillkommer främst ersättning vid skador på skog, vissa ersättningar för nyttjanderätter och expropriationsersättningar. För inkomst av rörelse gäller SAIL även intäkt av fria yrken och intäkt vid överlåtelse av hyresrätt, varumärke och liknande rättigheter av goodwills natur, expropriationsersättningar samt engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller avlösning av royalty.

Förfaranderegler

Riksdagen beslutade i våras om en genomgripande reformering av taxeringsförfarandet. En ny taxeringslag antogs (prop. 1989/90:74, SkU32, SFS 1990:324). Därigenom avskaffas taxeringsnämnderna. Taxeringsbeslut skall fr.o.m. 1991 års taxering fattas av skattemyndigheterna. Beslutskompetensen i ärenden om särskild skatteberäkning enligt SAIL flyttas samtidigt över till skattemyndigheterna (SFS 1990:343).

I fortsättningen utgör ett beslut enligt SAIL ett taxeringsbeslut. Ansökan görs hos den skattemyndighet som skall besluta om taxering till statlig inkomstskatt. Ansökan bör göras redan i självdeklarationen. Försummas detta har den skattskyldige ändå möjlighet att enligt 4 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324) före utgången av femte året efter taxeringsåret ansöka om särskild skatteberäkning genom att begära omprövning av taxeringen.

Beslut om särskild skatteberäkning får fattas även om de tidigare taxeringarna inte vunnit laga kraft. Ändras förutsättningarna för skatteberäkning efter beslut av skattemyndighet eller domstol skall skattemyndigheten göra den ändring av den särskilda skatteberäkningen som föranleds därav.

Skattereformen

I det nya skattesystemet slås inkomstslagen tillfällig förvärvsverksamhet och kapital samman till ett inkomstslag – kapital. Inkomstslagen jordbruk, rörelse och (konventionellt beskattad) annan fastighet slås samman till ett annat inkomstslag – näringsverksamhet. En viss utvidgning av inkomstslaget tjänst sker så att det i framtiden omfattar alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation. Inkomstslaget tjänst har fått en sådan utformning att det i högre grad än i dag kommer att fungera som en uppsamlingspost. Definitionen av inkomstslagen näringsverksamhet och kapital har gjorts uttömmande för att undvika gränsdragningsproblem.

Inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet benämns gemensamt förvärvsinkomster och beskattas enligt en progressiv skala. Kapitalinkomster beskattas enbart statligt med ett proportionellt skatteuttag på 30 %.

För förvärvsinkomster utgår såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Den statliga inkomstskatten utgår med ett grundbelopp om 100 kr. plus 20 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten över en viss skiktgräns. Vid 1992 års taxering är gränsen 170 000 kr. Skiktgränsen skall i fortsättningen justeras i förhållande till förändringar i det allmänna prisläget med ett tillägg av två procentenheter (10 § SIL). Den beskattningsbara förvärvsinkomsten utgörs av den taxerade inkomsten minskad med ett basbeloppsanknutet inkomstrelaterat grundavdrag (48 § 2 mom. KL och 8 § SIL). Vid 1992 års taxering beräknas grundavdraget uppgå till cirka 10 000 kr. i inkomstlägen nära skiktgränsen.

I det nya skattesystemet försvinner de nuvarande lagerreserverna. Lager värderas antingen enligt lägsta värdets princip eller till 97 % av det totala anskaffningsvärdet. För lager av djur i jordbruk och renskötsel gäller i stället att lagret får tas upp till 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden.

En ny reserveringsmöjlighet – skatteutjämningsreserv (surv) – införs. Investeringsreserverna och uppfinnarkontona avskaffas. Däremot behålls skogs- och upphovsmannakontona. Fartygs-, återanskaffnings- och nyanskaffningsfonderna avskaffas. Eldsvådefonderna ersätts med ersättningsfonder.

5.4.2 Allmänna utgångspunkter

Mitt förslag: En möjlighet till särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst skall finnas även i det nya skattesystemet.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Skattereformen ändrar förutsättningarna för särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Det progressiva inslaget minskar. På beskattningsbara förvärvsinkomster upp till en viss nivå (skiktgränsen) utgår endast proportionell kommunalskatt och 100 kr. i statsskatt. Till bilden hör dock att grundavdragets konstruktion kan ge en viss begränsad progressionseffekt. För inkomster över skiktgränsen tillkommer ytterligare statsskatt med 20 % av överskjutande belopp. Reglerna om ackumulerad inkomst bör kunna tillämpas endast om den skattskyldige något av de år som ligger till grund för den särskilda skatteberäkningen haft en beskattningsbar förvärvsinkomst som understiger skiktgränsen och den beskattningsbara förvärvsinkomsten, vari den ackumulerade inkomsten ingår, överstiger skiktgränsen. Det kan t.ex. vara fråga om en skattskyldig med en stor ackumulerad inkomst som belöper på flera år med låga eller måttliga inkomster. Varje tusental kronor i ackumulerad inkomst som med tillämpning av reglerna om särskild skatteberäkning hamnar under skiktgränsen medför en skatteminskning om 200 kronor. Det är emellertid bl.a. av förenklingsskäl inte motiverat att beakta effekterna av grundavdragets utformning genom dessa regler.

Det anförda visar att behovet av regler om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst minskar genom skattereformen. I vissa situationer

kommer det dock även i fortsättningen att behövas sådana regler. Lagen bör därför behållas. De förändringar som skattesystemet genomgått medför att lagen måste bli föremål för en översyn.

En följd av en sådan översyn är att lagen kan göras överskådligare än tidigare. Vissa regler kan tas bort genom att kapitalinkomster blir proportionellt beskattade. Vidare kan fördelar uppnås genom att reglerna avseende näringsverksamhet sammanförs.

5.4.3 Beräkningsmetoden

Mitt förslag: Den ackumulerade inkomsten delas med antalet fördelningsår och beräknas som ett tillägg till den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för samtliga fördelningsår. Om den ackumulerade inkomsten hänför sig till fler än två år bakåt i tiden skall den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten justeras så att skiktgränsens förändringar beaktas. Taxeringsårets skatteskala skall tillämpas.

Promemorieförslaget: Beräkningsmetoden skall knyta an till de nuvarande reglerna. Den ackumulerade inkomsten delas med antalet fördelningsår. Det årsbelopp som erhålls beskattas ovanpå ett genomsnitt av de tre senaste årens inkomster. Skatteberäkningen sker med ledning av skatteskalan för taxeringsåret.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran. Näringslivsorganisationerna anser emellertid att vissa inkomster som inte omfattas av reglerna om ackumulerad inkomst bör tas med. Det gäller främst den del av reavinsten som vid en försäljning av aktier i ett fåmansföretag skall redovisas i inkomstslaget tjänst (jfr avsnitt 5.4.5). Några remissinstanser pekar i det sammanhanget på möjligheten att i stället för att beakta endast de tre senaste årens inkomster ta hänsyn till flera år.

Skälen för mitt förslag: Vid en anpassning av SAIL till det nya skattesystemet uppkommer bl.a. frågan på vilket sätt skatten lämpligen bör beräknas. De regler som gällde t.o.m. 1985 års taxering innebar att den statliga inkomstskatten på den ackumulerade inkomsten beräknades på ett tillägg till resp. års beskattningsbara inkomst samt – vid 1984 och 1985 års taxeringar – underlag för tilläggsbelopp. Skatten beräknades med tillämpning av skatteskalan för det senaste taxeringsåret. Fr.o.m. 1986 års taxering ändrades metoden eftersom systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp ansågs kräva förenklingar (prop. 1982/83:157).

De nuvarande beräkningsreglerna innebär att endast en skatteberäkning görs i stället för en för vart och ett av beskattningsåren. Först beräknas ett genomsnitt av de tre senaste årens beskattningsbara inkomst resp. underlag för tilläggsbelopp. Den ackumulerade inkomsten divideras med det antal år som den hänförs till. Det erhållna beloppet läggs sedan vid skattens beräkning ovanpå de nyssnämnda genomsnitten. Det grundbelopp resp. tilläggsbelopp som därvid beräknas med ledning av det senaste arets skatteskalor får sedan multipliceras med det antal år till vilka inkomsten hänför sig.

Eftersom systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp har övergetts krävs att beräkningsreglerna ändras. Den lagtekniskt minst ingripande åtgärden är att så långt som möjligt knyta an till den nuvarande metoden. En sådan ändring förordas också i promemorian.

Enligt denna metod skall skatten beräknas med utgångspunkt i ett genomsnitt av de tre senaste årens beskattningsbara inkomster. Det innebär att beräkningen blir förhållandevis enkel. Samtidigt ger den utrymme för skatteplanering. Det kan leda till avsevärda skattefördelar om man håller nere de löpande inkomsterna under en treårsperiod i samband med en förväntad ackumulerad inkomst. I promemorian ansågs denna möjlighet att utnyttja systemet vara ett skäl mot att vinster vid avyttring av aktier i fåmansföretag skulle omfattas av reglerna om ackumulerad inkomst.

Enligt min mening är det mindre lyckat om inkomst som till sin natur är ackumulerad inkomst inte kommer att omfattas av lagstiftningen. I stället bör – som framhållits vid remissbehandlingen – beräkningsreglerna kunna ändras så att möjligheterna till missbruk av systemet begränsas.

Av likformighets- och rättviseskäl bör reglerna för ackumulerad inkomst utformas så att det totala skatteuttaget i största möjliga utsträckning är likvärdigt med det skatteuttag som skulle ha uppkommit om den ackumulerade inkomsten i stället hade beskattats successivt under de år som inkomsten hänför sig till. Den särskilda skatteberäkningen borde således i princip baseras på beskattningsbara förvärvsinkomster och skatteskalor för vart och ett av de år som den ackumulerade inkomsten hänför sig till. En sådan metod skulle dock bli tungrodd. Frågan är då hur reglerna skall utformas för att uppfylla både kraven på enkelhet och kraven på ekonomisk rättvisa. Därvid diskuteras först det vanligaste fallet när inkomsten hänför sig till förflutna år.

Av förenklingsskäl bör skatten på den ackumulerade inkomsten beräknas genom att årsbeloppet av den ackumulerade inkomsten läggs till ett genomsnitt av de beskattningsbara förvärvsinkomsterna för taxeringsåret och så många år före taxeringsåret som tillsammans motsvarar det antal år mellan vilka inkomsten skall fördelas. En sådan metod bör leda till ett rättvisare resultat än den nu gällande treårsregeln. Vidare bör skatteskalans förändring under de år på vilka inkomsten fördelas beaktas på ett schablonmässigt sätt vid inkomstberäkningen.

I det nya skattesystemet justeras skiktgränsen för statlig inkomstskatt årligen med ett belopp motsvarande förändringen av det allmänna prisläget med tillägg för två procentenheter. En schablonmässig metod för att beakta förändringar i skatteskalan är att basera skatteberäkningen på den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten i kombination med skiktgränsen i mitten av fördelningsperioden. Vid en successivt ökande skiktgräns skulle tillämpning av det senaste årets höga skiktgräns ge en alltför låg skatt jämfört med den skatt som skulle uppkomma vid tillämpning av varje års förvärvsinkomst och skiktgräns. Tillämpning av den låga skiktgränsen för det första fördelningsåret skulle å andra sidan ge en alltför hög skatt jämfört med denna norm.

Om den ackumulerade inkomsten hänförs till t.ex. taxeringsåren 1995-1999 och den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för dessa

år exkl. ackumulerad inkomst uppgår till 170 000 kr. så bör detta genomsnitt således jämföras med skiktgränsen vid 1997 års taxering. Om denna skiktgräns uppgår till 217 000 kr. så leder ett årsbelopp på upp till 47 000 kr. inte till någon tillkommande statlig inkomstskatt.

Av tekniska skäl bör emellertid skatteberäkningen baseras på skiktgränsen för aktuellt taxeringsår. För att uppnå önskat resultat krävs då att den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten ökas med förändringen av skiktgränsen från mitten av fördelningsperioden till aktuellt taxeringsår. Om skiktgränsen i detta exempel ökat från 217 000 kr. taxeringsåret 1997 till 239 000 kr. taxeringsåret 1999 så skall den genomsnittliga förvärvsinkomsten ökas med 22 000 kr. Den sålunda justerade inkomsten på 192 000 kr. jämförs med taxeringsårets skiktgräns på 239 000 kr. Även denna beräkningsmetod ger således utrymme för årsbelopp på upp till 47 000 kr. utan tillkommande statlig skatt.

Tillägget till den genomsnittliga förvärvsinkomsten bör således i princip motsvara förändringen av skiktgränsen från mitten av fördelningsperioden till taxeringsåret. Detta skulle leda till justering med en halv skiktgränsförändring vid fördelning över två år, en skiktgränsförändring vid fördelning över tre år, en och en halv skiktgränsförändring vid fördelning över fyra år o.s.v. Av förenklingsskäl bör dock justeringarna begränsas något samt avse endast hela skiktgränsförändringar. Vid fördelning över två år bör således någon justering inte göras. Vid fördelning över tre eller fyra år bör tillägg göras med det senaste årets skiktgränsförändring. Vid fördelning över femsex, sju-åtta och nio-tio år bör tillägg göras för två, tre resp. fyra års skiktgränsförändringar. Ju fler år bakåt i tiden inkomsten hänför sig till desto större tillägg behövs för att uppnå ungefär samma skatt som om skatten på den ackumulerade inkomsten i stället hade beräknats genom beaktande av faktiska skiktgränser och faktiska beskattningsbara förvärvsinkomster under de år inkomsten hänför sig till.

Om inkomsten hänför sig till framtida år är situationen mera komplicerad. En principiellt riktig lösning är att fördela den ackumulerade inkomsten över framtida år med beaktande av kommande förvärvsinkomster och skiktgränser. Beräkningen måste emellertid även i dessa fall av praktiska skäl baseras på ett genomsnitt av förflutna års förvärvsinkomster. Då de nominella förvärvsinkomsterna i allmänhet ökar över tiden – vilket för övrigt utgör motivet för att skiktgränsen årligen justeras med hänsyn till inflationen med ett tillägg av två procentenheter – kan användning av förflutna i stället för framtida års förvärvsinkomster motivera ett tillägg till den genomsnittliga inkomsten innan jämförelse görs med taxeringsårets skiktgräns. Å andra sidan överstiger normalt framtida skiktgränser taxeringsårets skiktgräns, vilket kan motivera en justering i motsatt riktning. Med hänsyn främst härtill bör inte någon skiktgränsjustering göras när den ackumulerade inkomsten hänför sig till framtida år.

Därmed kvarstår de förhållandevis ovanliga fallen då en ackumulerad inkomst hänför sig dels till förflutna, dels till framtida år. Reglerna bör därvid utformas med utgångspunkt i vad jag föreslår för fallen med enbart förflutna respektive enbart framtida år. En lämplig lösning, som bl.a. undviker tröskeleffekter, är att jämföra antalet förflutna år och antalet framtida år

inkl. taxeringsåret som den ackumulerade inkomsten hänför sig till. Om den ackumulerade inkomsten hänför sig till sammanlagt högst tio år bör skiktgränsjustering göras som om inkomsten belöper på så många förflutna år som överstiger antalet framtida år. Om inkomsten t.ex. hänför sig till beskattningsåren 1995–2004 och den ackumulerade inkomsten redovisas beskattningsåret 2000 bör skiktgränsjustering göras som om inkomsten belöper sig på två (=6-4) förflutna år, dvs. någon skiktgränsförändring skall ej beaktas.

Om den ackumulerade inkomsten hänför sig till mer än tio år bör den nu redovisade metoden föregås av en proportionering till en tioårsperiod. Om t.ex. inkomsten hänför sig till 18 förflutna och 7 framtida år så motsvarar detta efter proportionering 7,20 förflutna och 2,80 kommande år. Antalet förflutna år överstiger då antalet kommande år med 4,40. Skiktgränsjustering bör då ske som om inkomsten belöper på 4 förflutna år, dvs. den senaste skiktgränsförändringen skall beaktas.

5.4.4 Ändrad beloppsgräns

Mitt förslag: Som förutsättning för särskild skatteberäkning skall gälla att den ackumulerade inkomsten uppgår till minst 50 000 kr. samt att den beskattningsbara förvärvsinkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten överstiger skiktgränsen för statlig inkomstskatt med minst samma belopp.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: *Företagarnas Riksorganisation* förordar att beloppsgränsen bestäms till 30 000 kr. Övriga remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran.

Skälen för mitt förslag: En allmän förutsättning för särskild skatteberäkning enligt nuvarande regler är att den ackumulerade inkomsten uppgår till minst 15 000 kr. samt dessutom till minst en femtedel av den statligt taxerade inkomsten. Nuvarande beloppsgräns tillkom år 1983 efter att ha varit 5 000 kr. alltsedan år 1962.

Det grundläggande syftet med de särskilda beräkningsreglerna är att undvika obilliga progressionseffekter. Eftersom den statliga inkomstskatteskalan bara innehåller ett skikt om 20 % kommer progressionseffekten allmänt sett att lindras avsevärt i förhållande till vad som gäller för närvarande. Detta, liksom ett önskemål att begränsa antalet fall av särskild skatteberäkning, talar för en justering av beloppsgränsen. Vid remissbehandlingen har framförts att höjningen med hänsyn till penningvärdets förändring bör begränsas till 30 000 kr. Enligt min mening bör beloppsgränsen höjas så mycket att regeln att den ackumulerade inkomsten också skall överstiga en viss andel av den taxerade inkomsten kan tas bort. Jag anser att 50 000 kr. är en lämplig nivå.

Den särskilda skatteberäkningen kan ge lägre skatt endast när den beskattningsbara förvärvsinkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten överstiger årets skiktgräns. Med hänsyn till den ovan föreslagna belopps-

gränsen samt av förenklingsskäl bör emellertid särskild skatteberäkning tillämpas endast under det något strängare villkoret att den beskattningsbara inkomsten överstiger skiktgränsen med minst samma belopp eller 50 000 kr.

5.4.5 Tillämpningsområdet

Inkomst av tjänst

Mitt förslag: Reglerna behålls i princip oförändrade. SAIL bör vara tillämplig även på sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som i det nya skattesystemet skall beskattas som inkomst av tjänst förutsatt att inkomsten kan anses som ackumulerad. De särskilda fåmansföretagsreglerna (stoppreglerna), som också föranleder beskattning i inkomstslaget tjänst, skall dock inte medföra rätt till särskild skatteberäkning.

Promemorieförslaget: I promemorian föreslogs att SAIL inte skulle göras tillämplig på sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som beskattas i inkomstslaget tjänst. Promemorian behandlade inte frågan om inkomst av tjänst vid tillämpning av stoppreglerna.

Remissinstanserna: De som företräder näringslivet anser att lagen bör omfatta även den del av reavinsten som vid försäljning av aktier i ett fåmansföretag skall beskattas i inkomstslaget tjänst.

Skälen för mitt förslag: SAIL är för närvarande tillämplig i fråga om all inkomst av tjänst förutsatt att det rör sig om en ackumulerad inkomst. Möjligheten att tillämpa SAIL för ackumulerade tjänsteintäkter bör i princip behållas oförändrad. I promemorian ifrågasätts om SAIL bör omfatta också sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som i det nya skattesystemet skall beskattas som inkomst av tjänst.

I det nya skattesystemet kan enligt 32 § 1 mom. h KL jämförd med 3 § 12 mom. SIL en del av utdelningen på och vinsten vid försäljning av aktier i ett fåmansföretag bli beskattad som inkomst av tjänst i stället för som inkomst av kapital (jfr avsnitt 4.5).

Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan med tillägg för fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp till beskattning som inkomst av tjänst. Om utdelningen för ett visst år understiger denna nivå ökas utrymmet för kapitalbeskattad inkomst senare år. Som utdelning räknas även inkomst avseende utdelning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i ett bolag eller utbetalning vid bolagets likvidation samt fusionsvederlag (jfr avsnitt 5.2). I den mån de under ett år utdelade vinstmedlen som redovisas i inkomstslaget tjänst kan anses hänförliga till flera års arbetsinsatser framstår inkomsten som ackumulerad. SAIL bör då kunna tillämpas.

Vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall – om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfatt-

ning – hälften av den del av realisationsvinsten som överstiger sparat utrymme för kapitalbeskattad inkomst tas upp som intäkt av tjänst. Den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst framstår också som en ackumulerad inkomst om den kan anses hänförlig till arbetsinsatser under flera år. Reavinsten kan delvis vara föranledd av att företagsledarens löneuttag under innehavstiden varit begränsade. Avsikten bakom bestämmelsen att reavinster vid försäljning av aktier i fåmansföretag skall beskattas delvis i tjänst är, som framgått av mina tidigare förslag (avsnitt 4.5), att förhindra att den progressiva skatten för förvärvsinkomster kringgås genom att arbetsersättning tas ut som proportionellt beskattad kapitalinkomst. I promemorian anges att det skulle stå i strid med syftet med de nya bestämmelserna att göra SAIL tillämplig på den del av reavinsten som beskattas i inkomslaget tjänst. En fåmansföretagare skulle inför en försäljning av aktierna kunna begränsa sina löneuttag och genom särskild skatteberäkning få hela eller större delen av vinsten undantagen från statlig inkomstskatt.

Som jag tidigare anförde (avsnitt 5.4.3) bör beräkningsmetoden utformas på ett annat sätt än som föreslås i promemorian. Syftet med denna förändring är bl.a. att reavinsten vid försäljning av aktier i fåmansföretag skall kunna omfattas av reglerna om ackumulerad inkomst. Lagtexten bör därför justeras med hänsyn till detta.

Enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL kan företagsledare i fåmansföretag, delägare i sådant företag eller dessa närstående personer beskattas för intäkt av tjänst vid vissa transaktioner med företaget. Man kan tänka sig situationer då det kan hävdas att intäkten är att anse som en ackumulerad inkomst, t.ex. vid införsäljning av en fastighet till ett pris som överstiger marknadsvärdet. På grund av reglernas karaktär av stoppregler bör inkomst som kan uppkomma genom tillämpning av denna anvisningspunkt undantas från möjligheten till särskild skatteberäkning.

Inkomst av näringsverksamhet

Mitt förslag: Tillämpningsområdet skall i stort överensstämma med vad som gällt för inkomstslagen jordbruksfastighet, rörelse och (konventionellt beskattad) annan fastighet. En viss utvidgning sker till följd av att inkomstslagen slagits samman. Vidare görs lagen tillämplig på sådana återförda värdeminskningsavdrag m.m. och utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll som vid försäljning av näringsfastigheter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. På motsvarande sätt bör lagen kunna tillämpas i fråga om återläggning av utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll m.m. avseende bostadsrätter. Särskild skatteberäkning för intäkt vid avyttring av varulager avskaffas. SAIL förblir tillämplig för inkomst avseende bl.a. vissa skogsintäkter samt försäljning av djur i jordbruk och renskötsel vid upphörande av djurhållning.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt utom vad gäller skogsintäkter och återförda värdeminskningsavdrag m.m.

Remissinstanserna: Näringslivsorganisationerna anser att SAIL bör göras tillämplig också på de belopp som vid försäljning av näringsfastigheter skall tas upp som inkomst av näringsverksamhet, dvs. bl.a. återförda värdeminskningsavdrag och kostnader för värdehöjande reparationer. *LRF* anser vidare att nuvarande möjligheter att tillämpa lagen på vissa skogsintäkter bör behållas. *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att lagen bör förbli tillämplig också på vinst som framkommer vid avyttring av fastighet som ingår i byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse.

Skälen för mitt förslag: Beträffande annan förvärvsinkomst än tjänst, dvs. näringsverksamhet, bör lagen alltjämt endast gälla vissa särskilt angivna inkomster. Jag skall här endast beröra vissa skogsintäkter, och intäkter vid avyttring av vissa inventarier och omsättningstillgångar. En genomgång av lagens tillämpningsområde görs i specialmotiveringen.

I fråga om *skogsintäkter* har skogsägare för närvarande i vissa fall valrätt att tillämpa reglerna om skogskonto eller reglerna om ackumulerad inkomst. Särskild skatteberäkning kan komma i fråga för ersättningar för skada på växande skog på grund av brand eller annan jämförlig orsak samt intäkt genom avyttring av skog eller skogsprodukter om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att insättning på skogskonto inte skett.

Mot bakgrund av att skogskontoreglerna normalt är fördelaktigare än möjligheten till särskild skatteberäkning föreslogs i promemorian att reglerna för skogsintäkter skulle tas bort ur SAIL. LRF anser att reglerna bör behållas. De skogsskadefall som möjliggör utnyttjande av SAIL kan inträffa nära i tiden före en planerad avveckling av verksamheten. I andra fall kan skogsskadorna leda till en önskan att snabbt avsluta verksamheten. I sådana situationer ger SAIL möjlighet att minska progressionen genom en fördelning av inkomsterna bakåt i tiden. Den behållna ersättningen kan disponeras för andra ändamål. En insättning på skogskadekonto tvingar kontohavaren att genom årliga uttag från kontot fördela inkomsten under många år framåt i tiden. Argumenten har enligt min mening tyngd. Nuvarande möjligheter att tillämpa SAIL för skogsintäkter bör behållas.

SAIL är tillämplig på vissa *intäkter vid avyttring av tillgångar* i samband med att verksamheten överlåts, upplåts eller läggs ned. Detta gäller intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty (3 § 4 mom. 4). Det gäller också intäkt vid avyttring av maskiner och andra inventarier, samt intäkt vid avyttring av andra varor och produkter (3 § 2 mom. 6, 3 mom. 2 och 4 mom. 5).

Vid avyttring av maskiner och andra inventarier samt patenträtt och liknande rättigheter skall intäkten beräknas till köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningshänseende oavskrivna restvärde.

Det nya skattesystemet innebär ingen ändring av avskrivningsreglerna för maskiner och andra inventarier. Möjligheten att tillämpa SAIL för intäkter vid avyttring av sådana tillgångar bör därför behållas.

Vid avyttring av andra varor och produkter skall nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten – enligt anvisningarna till 2 § SAIL – i regel be-

räknas till skillnaden vid beskattningsårets ingång mellan å ena sidan det lägsta av tillgångarnas anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans samt å andra sidan tillgångarnas skattemässiga restvärde. Vid avyttring av byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller annan rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter eller penningrörelse gäller i stället att nettointäkten av den ackumulerade inkomsten i regel skall anses som skillnaden mellan tillgångarnas allmänna saluvärde och deras skattemässiga restvärde.

Enligt de regler som gäller t.o.m. 1991 års taxering får en fysisk person inte ta upp sitt varulager till lägre belopp än 50 % av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde. Omsättningsfastighet i byggnadsrörelse m.m. får tas upp till lägst 85 % av anskaffningsvärdet. I det nya skattesystemet skall lagret värderas antingen enligt lägsta värdets princip eller till 97 % av det sammanlagda anskaffningsvärdet. För värdepapper i penningrörelse resp. omsättningsfastigheter gäller inte 97-procentsregeln utan enbart lägsta värdets princip.

Genom de nya värderingsreglerna tas den generella rätten till nedskrivning av lager bort. Det innebär att reglerna om ackumulerad inkomst i fortsättningen inte längre skulle få någon betydelse vid försäljning av lager. Möjligheten till särskild skatteberäkning bör därför avskaffas.

I fråga om lager av fastigheter och lager i penningrörelse syns den nuvarande möjligheten till ackumulerad inkomst inte tillämpas i praktiken. Med hänsyn härtill och då generella lagervärderingsregler införts bör möjligheten slopas.

Särskilda regler gäller enligt SAIL för *lager avseende djur i jordbruk*. Lagen får tillämpas för intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel (3 § 2 mom. 4). Nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten skall även här beräknas till skillnaden mellan allmänna saluvärdet och det skattemässiga restvärdet vid beskattningsårets ingång.

Enligt de regler som gäller t.o.m. 1991 års taxering får djur i lager värderas till lägst 50 % av den genomsnittliga produktionskostnaden. I det nya skattesystemet skall djur i jordbruk och renskötsel alltid anses som lager och i regel värderas till lägst 85 % av produktionskostnaden. Djuren behöver dock aldrig tas upp till högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde.

Även i framtiden kan således en betydande reservupplösning ske vid försäljning av djurlager i de nämnda fallen. Det är därför motiverat med en fortsatt möjlighet till särskild skatteberäkning för de fall intäkten uppkommer i samband med upphörande av djurskötsel. Bestämmelsen bör omfatta djur i jordbruk och renskötsel. Särskild skatteberäkning bör medges endast i den mån avsättning till ersättningsfond inte skett.

För närvarande är SAIL tillämplig på *reavinst vid försäljning av fastighet*. Eftersom reavinster i framtiden beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital behövs inga regler som fördelar sådana reavinster över innehavstiden. Vid en försäljning och då en näringsfastighet blir privatbostadsfastighet skall dock enligt bestämmelser i kommunalskattelagen vissa under innehavstiden gjorda avdrag återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller bl.a. avdrag för värdeminskning och de senaste årens kostnader

för värdehöjande reparationer. Anledningen till att avdragen skall återföras i näringsverksamhet är de skilda skattesatserna. Om återläggningen fick ske i kapital skulle de återförda beloppen bara beskattas med 30 % trots att avdragen när de gjordes gav en skattelättnad på upp till 64 % när även egenavgifter beaktas. De återförda avdragen hänför sig ofta till hela innehavstiden och är därför att anse som en ackumulerad inkomst. SAIL bör därför göras tillämplig även på denna typ av inkomst.

För *bostadsrättslägenhet* inom näringsverksamhet finns i kommunalskattelagen regler om återföring i inkomstslaget näringsverksamhet av utgifter för värdehöjande reparationer motsvarande dem som gäller för näringsfastigheter. Även i övrigt råder en stor överensstämmelse av beskattningsreglerna för fastigheter och bostadsrätter. Samma möjligheter till särskild skatteberäkning bör därför gälla för bostadsrätter som för fastigheter. Detta bör gälla även för lägenhet som är knuten till sådan aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. SIL.

5.4.6 Övriga frågor

De åtgärder som i övrigt bör vidtas beträffande ackumulerad inkomst utgör närmast en teknisk anpassning till det nya skattesystemet. Hit hör sådana ändringar som har att göra med den nya indelningen i inkomstslag, slopandet av möjligheterna att göra avsättning till vissa fonder m.m.

Särbeskattningen av makar är nu i stort sett helt genomförd. Med hänsyn till detta finns det anledning att företa vissa inskränkningar i möjligheterna till särskild skatteberäkning när näringsverksamhet som bedrivits av en make övertas av den andre maken.

5.4.7 Ikraftträdande

De föreslagna ändringarna bör träda i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. De nya reglerna som innebär att hänsyn skall tas till att skiktgränsen för statlig inkomstskatt justeras årligen bör successivt föras in i systemet. Reglerna bör tillämpas fullt ut först vid 1996 års taxering.

5.5 Skatteutjämningsreserv (surv)

Mitt förslag: Företag i intressegemenskap som har ett negativt kapitalunderlag påförs en intäkt svarande mot 23 % av det negativa underlaget multiplicerat med en räntesats motsvarande statslåneräntan vid beskattningsårets utgång med ett tillägg av 5 procentenheter. Vidare justeras spärregeln vid beräkning av kapitalunderlaget när ett företag innehar andelar i en utländsk juridisk person.

Skälen för mitt förslag: Om företag i en koncern – och företag mellan vilka intressegemenskap råder – gör maximal K-survavsättning trots att något eller några företag redovisar negativa kapitalunderlag får koncernen som helhet en för stor avsättning. För att korrigera för detta skall negativa under-

lag beaktas (jfr prop. 1989/90.110 s. 527 f.). Företag med negativa underlag skall ta upp en intäkt motsvarande 30 % av det negativa underlaget multiplicerat med 70 % av statslåneräntan. Intäkten är definitiv och påförs varje år så länge det negativa underlaget består. Beskattning kan undvikas om företagen jämnar ut kapitalunderlagen genom att ett företag med positivt underlag överför underlag till ett företag med negativt underlag. Skatten på den påförda intäkten kan sägas motsvara en ränta på den extra skattekredit företagsgruppen erhållit genom att den totalt sett kunnat göra för stor avsättning.

Utgångspunkten för att dimensionera schablonintäkten var förslaget i lagrådsremissen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning (jfr prop. 1989/90:110 s. 528). Ett företag med negativt kapitalunderlag skulle påföras en intäkt med 30 % av underlaget. Schablonintäkten utformades så att de ekonomiska effekterna skulle bli likvärdiga med att företaget hade lånat pengar för att betala den på intäkten – enligt förslaget i lagrådsremissen – belöpande skatten.

Ett likvärdigt resultat förutsätter att upplåningsräntan sammanfaller med statslåneräntan. I normalfallet är emellertid upplåningsräntan högre än statslåneräntan. Företag i en koncern e.d. skulle genom att göra större reserveringar än det sammanlagda kapitalunderlaget motiverar få möjlighet att låna upp medel till en lägre kostnad än vad som gäller om verksamheten skulle bedrivas i ett företag. Möjligheten att "överutnyttja" avsättningsreglerna skulle vara särskilt förmånlig om den kunde användas för att under ett eller flera senare år kvittas mot en väntad förlust. Ett ytterligare inslag i en skatteplanering kring dessa regler skulle kunna gå ut på att man i en koncern placerar skulder i vissa företag för att få större positiva underlag i andra företag i koncernen. En betydande skattemässig likviditetsvinst skulle kunna göras om en engångsintäkt redovisas i ett företag med stort, förhöjt positivt kapitalunderlag.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att regeln om schablonintäkt bör justeras. En sammanvägning av olika faktorer – inkl. beaktande av neutralitetsaspekten – talar för att räntan skall bestämmas till statslåneräntan med ett tillägg om 5 procentenheter. Ytterligare en ändring bör göras. Enligt nuvarande regler är schablonintäkten 30 % av det negativa underlaget multiplicerat med 70 % av statslåneräntan. Annorlunda uttryckt innebär detta en intäkt om 21 % av det negativa underlaget multiplicerat med statslåneräntan. Emellertid bör hänsyn tas till den initiala skattelättnad som skulle uppkomma och ge utrymme för ytterligare reserveringar på ungefär 3 % (30×0,3×0,3) av underlaget under påföljande år. Den sammanlagda extra reserven kan beräknas uppgå till 33 % av underlaget och skattekrediten till 10 % (0,3×33) av detsamma. Den årliga räntevinsten på denna skattekredit uppgår till skattekrediten multiplicerad med 70 % av en viss ränta. En balanserande skatteeffekt uppnås om 23 % (0,7×10/0,3) av det negativa underlaget beaktas vid beräkningen av intäkten. Jag föreslår därför att intäkten i stället bestäms till 23 % av det negativa underlaget multiplicerat med statslåneräntan jämte ett tillägg på 5 procentenheter.

En annan fråga gäller spärregeln vid beräkning av kapitalunderlag när ett företag har andelar i en utländsk juridisk person. Spärregeln skall förhindra

att en koncerns totala kapitalunderlag ökar genom att svenska dotterföretag förvärvas via ett utländskt företag. Bakgrunden är att innehav av andelar i utländska företag får ingå i kapitalunderlaget till 65 % medan bl.a. aktier i svenska dotterbolag inte får ingå i underlaget. Utformningen av spärregeln leder emellertid i vissa fall till att det åsyftade resultatet inte uppnås. Därför bör vissa justeringar av regeln göras. Förslagets närmare innebörd redovisas i specialmotiveringen.

Utöver det förslag jag närmast kommer att redovisa (avsnitt 5.6.2) föreslår jag ytterligare ett antal justeringar i survlagen. Justeringarna framgår av specialmotiveringen om fråga inte är om enbart redaktionella ändringar. Ändringar görs i 3, 5, 8–12 §§ samt punkt 4 av övergångsbestämmelserna.

5.6 Beskattning av enskild näringsverksamhet

5.6.1 Inledning

Jag har tidigare redogjort för visst utredningsarbete som pågår och som rör beskattningen av enskilda näringsidkare (avsnitt 2). I det följande kommer jag att redovisa förslag till vissa ändringar av nuvarande beskattningsregler. En fråga som kräver ytterligare åtgärder är enskilda näringsidkares rätt att göra avdrag för pensionsförsäkringspremie i förvärvskällan. I vårens lagstiftningsarbete infördes en bestämmelse om en sådan avdragsrätt i punkt 21 av anvisningarna till 23 § KL. Vissa ytterligare överväganden krävs emellertid. Bl.a. ger den nuvarande kopplingen till punkt 6 av anvisningarna till 46 § KL upphov till tolkningssvårigheter. Det är min avsikt att under våren återkomma med förslag till kompletteringar.

5.6.2 Skatteutjämningsreserv

Mitt förslag: Enskilda näringsidkare får rätt att göra avsättning till surv med antingen 30 % på ingående eget kapital och 20 % av inkomsten för beskattningsåret eller med 15 % av årets lönesumma.

Skälen för mitt förslag: Enligt nuvarande regler får enskilda näringsidkare göra avsättning till surv med högst 30 % av ingående eget kapital och 20 % av lönesumman eller med högst 15 % av inkomsten för beskattningsåret. Aktiebolag och andra juridiska personer kan välja mellan att göra avsättning med 30 % av utgående eget kapital eller 15 % av lönesumman.

För enskilda näringsidkare med verksamhet över en viss storlek torde normalt alternativet med samtidig avsättning till K- och L-surv framstå som förmånligast. Avsättning till K-surv grundas på det ingående egna kapitalet. Det ger den nackdelen att stora engångsintäkter i inkomstslaget näringsverksamhet inte kan neutraliseras genom survavsättning utan skulle belastas med egenavgifter eller särskild löneskatt och, i förekommande fall, full progressiv inkomstskatt. För aktiebolagen m.fl. uppkommer inte motsvarande problem eftersom basen för survavsättning är det utgående egna kapitalet.

Enligt min mening bör en justering av reglerna om avsättning till surv för

enskilda näringsidkare göras för att bättra anpassa dem till reglerna för aktiebolagen m.fl. Det är angeläget att reglerna för olika företagsformer ger så lika beskattningsresultat som möjligt. En nackdel med reglerna för enskilda näringsidkare vid nuvarande utformning är anknytningen till det ingående kapitalet vid användning av K-surv. En ändring till beskattningsårets utgång även för enskilda näringsidkare är emellertid mindre lämplig. Det skulle få konsekvenser för räntefördelningsreglerna samtidigt som beräkningen av survunderlaget skulle kompliceras.

Att införa en möjlighet för företag att göra parallell avsättning till K-surv och I-surv är enligt min mening bättre än att förändra basen för K-surv. Det maximala skatteuttaget på stora engångsintäkter kan begränsas till drygt hälften av intäkten om en avsättning till I-surv kan göras med 20 % av inkomsten. Ändringen bör därför genomföras.

En följd av förslaget är att avsättning till L-surv bör utgöra en alternativ avsättningsmöjlighet. Enligt gällande regler medges avsättning med maximalt 20 % av lönesumman. Samtidigt är aktiebolagens möjligheter till L-survavsättning begränsad till 15 %. Önskvärdheten av enhetliga regler talar även i detta sammanhang för att reglerna för enskilda näringsidkare anpassas till vad som gäller för aktiebolag.

5.6.3 Övergången från brutet räkenskapsår till kalenderår

Mitt förslag: Enskilda näringsidkare som vid 1991 års taxering går över från brutet räkenskapsår till kalenderår som räkenskapsår skall medges förhöjt avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond.

Skälen för mitt förslag: I det nya skattesystemet är huvudregeln att enskilda näringsidkare skall ha kalenderår som räkenskapsår. Brutna räkenskapsår, som börjar före den 1 juli 1990, skall avkortas så att de slutar den 31 december 1990. Brutna räkenskapsår, som börjar den 1 juli 1990 eller senare, skall antingen avkortas så att de slutar den 31 december 1990 eller förlängas så att de slutar den 31 december 1991.

Näringsidkare med exempelvis den 30 april som bokslutsdag skall alltså till ledning för 1991 års taxering redovisa såväl inkomst för räkenskapsåret den 1 maj 1989–den 30 april 1990 som inkomst för räkenskapsåret den 1 maj–den 31 december 1990. Uppbördsreglerna tillämpas så att preliminär B-skatt ett uppbördsår debiteras för det räkenskapsår då bokslutsdagen infaller. Preliminär B-skatt som debiterats för innevarande uppbördsår avser därför i regel endast det räkenskapsår som avslutats den 30 april 1990. Detta innebär att slutlig skatt för perioden 1 maj–31 december 1990 i många fall kommer att betalas utan att någon preliminär inbetalning av skatt har gjorts. Man kan något förenklat säga att näringsidkare med bokslut den 30 april som går över till kalenderår haft en åtta månaders skattekredit och att denna skattekredit nu förfaller till betalning. På motsvarande sätt kan en näringsidkare – med bokslut den 30 juni eller den 31 augusti – som väljer att till 1991 års taxering gå över till kalenderår som räkenskapsår sägas ha haft en sex resp. fyra månaders skattekredit.

Det är ofrånkomligt att den beslutade övergången från brutet räkenskapsår till kalenderår medför en tillfällig likviditetspåfrestning. I syfte att mildra denna effekt bör de näringsidkare som i bokslut till ledning för 1991 års taxering förkortar innevarande räkenskapsår ges möjlighet till en förhöjd avsättning till resultatutjämningsfond. Avsättning bör få göras med upp till 30 % av lönekostnaden och 35 % av inkomsten i förvärvskällan i stället för 20 resp. 15 %. Jag vill samtidigt erinra om att hela resultatutjämningsfonden kommer att ingå i det uppskovsbelopp som enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver skall fastställas vid 1992 års taxering. Avsättningen kan därigenom återföras till beskattning successivt vid 1992–1995 års taxeringar.

Förslaget bör tas in i en särskild lag.

5.6.4 Räntefördelning vid subventionerade bostadslån

Enligt gällande regler skall vid beräkningen av underlaget för K-surv för enskild näringsverksamhet fastigheter medräknas till 70 % av det skattemässiga värdet. Regeln syftar till att ge rättvisande totalt skatteuttag för näringsfastigheter eftersom försäljningsvinster beskattas som inkomst av kapital med skattesatsen 30 %. Genom att fastighetens värde reduceras vid beräkningen av kapitalunderlaget motverkas den olikformighet i beskattningen som ligger i att ränteutgifter är avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet – mot egenavgifter eller särskild löneskatt och mot full inkomstskatt – samtidigt som försäljningsvinsterna beskattas som inkomst av kapital.

För enskild näringsverksamhet skall också tillämpas de särskilda reglerna om räntefördelning. Dessa innebär att om kapitalunderlaget är negativt – efter justering med ett fribelopp om 50 000 kr. – skall ett belopp motsvarande det negativa underlaget multiplicerat med statslåneräntan tas upp som intäkt i förvärvskällan. Ett avdrag av motsvarande storlek medges i inkomstslaget kapital. Reglerna om räntefördelning syftar till att begränsa avdragsrätten för utgiftsräntor av privat karaktär så att skattelättnaden inte överstiger 30 %.

Reduktionen av fastigheternas skattemässiga värde i survsammanhang kan emellertid i kombination med reglerna om räntefördelning i ett visst fall ge ett icke önskat resultat. Detta gäller då en enskild näringsidkare finansierat en fastighet med statligt subventionerade lån. I detta fall är näringsidkarens faktiska ränteavdrag – och därmed skatte- och avgiftslättnaden – mindre än vid icke-subventionerade lån. Vid nuvarande regler för räntefördelning skulle det påförda beloppet komma att överstiga vad som krävs för att ge den åsyftade balansen.

Enligt min mening bör reglerna om räntefördelning justeras i det här avseendet. En ändring bör emellertid göras först när regeringens förslag om bostadsfinansiering, m.m. (prop. 1990/91:34) behandlats av riksdagen.

Mitt förslag: De särskilda fåmansföretagsreglerna (stoppreglerna) utvidgas till att gälla även införsäljning av villafastighet. Klargörande bestämmelser avseende ränteförmån från fåmansföretag införs.

Skälen för mitt förslag: De särbestämmelser som gäller för beskattning av fåmansföretag, de s.k. stoppreglerna, återfinns numera i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Bestämmelserna riktar sig mot vissa slag av transaktioner mellan fåmansföretag och dess ägare. Förmånerna av dessa transaktioner skall i det nya skattesystemet beskattas som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst.

Av anvisningspunktens första stycke framgår att ett fåmansföretags köp av lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare eller företagsledare närstående person skall föranleda beskattning av företagsledaren. Ett belopp som motsvarar företagets anskaffningskostnad för egendomen skall tas upp intäkt av tjänst. Regeln gäller endast i fråga om egendom som företaget köper från någon utomstående. Införsäljning av onyttig lös egendom från delägare behandlas i anvisningspunktens andra stycke. Anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån har uttryckligen undantagits från tillämpning av första stycket.

Bestämmelsen om beskattning vid köp från utomstående gäller alltså lös egendom. Av detta följer att beskattning skall ske om företaget anskaffar en bostadsrätt som skall användas som bostad av företagsledaren. Om företaget däremot köper en villafastighet för sådant ändamål sker inte någon beskattning.

I det nya skattesystemet är strävandena att likabehandla bostadsrätter och villor i alla avseenden. Mot denna bakgrund kan den lösning som valts beträffande utformningen av stoppreglerna i nu aktuellt hänseende anses som mindre tillfredsställande. Villafastigheter bör därför omfattas av bestämmelserna i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL.

I den nu nämnda anvisningspunktens sjätte stycke finns bestämmelser om beskattning av räntefritt eller lågförräntat lån som lämnats till företagsledare i ett fåmansföretag. Det har även i det nya skattesystemet ansetts nödvändigt att ha kvar särreglerna om ränteförmån i fåmansföretag vid sidan av de allmänna reglerna om ränteförmån vid utlåning till anställd (punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL). Till skillnad mot vad som gäller för anställd får företagsledare inte avdrag för ränteförmånen som för räntekostnad. Ränteförmånen ligger inte till grund för uttag av socialavgifter. Förmånen, som bestäms på samma sätt som för anställd, utgör skillnaden mellan jämförelseräntan och avtalad ränta. Med jämförelseränta avses statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet.

Som redovisats tidigare (avsnitt 3.7) är nuvarande lagtext inte klart utformad när det gäller beskattningen av ränteförmån. Den korrigering av lagtexten jag föreslagit för räntefritt eller lågförräntat lån från arbetsgivare (punkt

10 första stycket av anvisningarna till 32 § KL) bör göras även för lån från fåmansföretag. Det skall alltså klart framgå att fråga skall vara om en förmån för att beskattning över huvud taget skall bli aktuell. Om så är fallet skall vid värderingen av denna förmån statslåneräntan användas som jämförelseränta. Även den kompletteringen av lagtexten som föreslagits för anställd som erhållit lån i utländsk valuta bör genomföras för företagsledare.

5.8 Inventering av varulager

Mitt förslag: Inventeringslagen anpassas till de lagervärderingsregler som genomfördes tidigare i år.

Skälen för mitt förslag: Genom skattereformen har reglerna för värdering av varulager ändrats. Reglerna innebär att lager inte får tas upp till ett lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt BFL. En schablonregel har också införts som innebär att värdering får ske till lägst 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. Schablonregeln gäller inte lager av fastigheter, aktier, obligationer och liknande tillgångar.

Lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen följer inte systematiken i de nya lagervärderingsreglerna. En anpassning av inventeringsreglerna bör därför göras.

5.9 Vissa lagtekniska justeringar

Jag föreslår dessutom – utöver redaktionella ändringar – ett antal justeringar som enbart kommenteras i specialmotiveringen. Det gäller punkten 5 av anvisningarna till 20 §, punkterna 1 och 16 av anvisningarna till 22 §, punkterna 6, 7 och 12 av anvisningarna till 23 § KL, punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i KL, 1 § 3 mom. och 2 § 4 mom. SIL, 23 § BFL, 19 § jordbruksbokföringslagen (1979:141) samt 1, 2 och 5 §§ lagen om återföring av obeskattade reserver.

6 Vissa internationella skattefrågor

I en promemoria som upprättats inom finansdepartementet (Ds 1990:51) Beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m. har som en följd av den reformering av inkomst- och företagsbeskattningen, som beslutats av riksdagen (prop. 1989/90:110, SkU30, rskr. 356) tidigare i år, föreslagits vissa ändringar i bestämmelserna om beskattning av i utlandet bosatta fysiska personer samt i reglerna om avräkning av utländsk skatt.

Promemorian har remissbehandlats. Till protokollet i detta ärende har som *bilaga 1* fogats en förteckning över remissinstanserna. Sammanställning av remissyttrandena har upprättats inom finansdepartementet och finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 3807/90).

Taxering till kommunal skatt för gemensamt kommunalt ändamål sker bl.a. beträffande inkomst av tjänst för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige för person bosatt utomlands. Den nu gällande utdebiteringen i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet är 10 % medan den för riket genomsnittliga utdebiteringen till kommunal inkomstskatt är 31,16 %. Inkomst som taxeras till kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål taxeras även till statlig inkomstskatt. Fr.o.m. inkomståret 1991 tas i princip endast kommunal inkomstskatt ut på en beskattningsbar inkomst upp till 170 000 kr. Detta aktualiserar en höjning av skattesatsen för gemensamt kommunalt ändamål.

6.1.1 Skatt för gemensamt kommunalt ändamål

Mitt förslag: Skattesatsen för gemensamt kommunalt ändamål höjs till 25 %. Skattskyldigheten till statlig inkomstskatt för inkomst av tjänst slopas och rätten till kostnadsavdrag för utgifter hänförliga till inkomst av tjänst upphör för den som är bosatt utomlands. Förmånen av fri resa till och från Sverige vid anställningens början och slut resp. i samband med styrelsemöte och av fritt logi under vistelsen här undantas dock från skatteplikt.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt. I promemorian föreslogs dock inte skattefrihet för förmånen av fri resa till och från Sverige och för fritt logi i Sverige.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är genomgående positiva till förslaget att införa en definitiv proportionell källskatt i fråga om inkomst av tjänst. *Småföretagens Riksorganisation*, *Svensk Industriförening*, *Svenska Arbetsgivarföreningen*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenska Försäkringsbolags Riksförbund* och *Sveriges Industriförbund* (organisationerna) är dock tveksamma till den föreslagna skattesatsens höjd och föreslår att skattesatsen sätts till 20 %. Organisationerna tillstyrker förslaget avseende inkomst av tjänst endast under förutsättning att utgivet traktamente till inskränkt skattskyldiga motsvarande det fr.o.m. den 1 januari 1991 gällande avdragsbeloppet för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, liksom ersättning för verklig bostadskostnad, görs skattefria.

Skälen för mitt förslag: Fr.o.m. inkomståret 1991 tas i princip endast kommunal inkomstskatt ut på beskattningsbara förvärvsinkomster upp till 170 000 kr. Detta aktualiserar en höjning av skatteuttaget för gemensamt kommunalt ändamål. Nu gällande skattesats, 10 %, för gemensamt kommunalt ändamål fastställdes 1972. Därvid frångicks den tidigare normen för bestämmande av skattesatsen och höjningen begränsades med motiveringen att inte alltför mycket skärpa beskattningen av vissa utlandstjänstgörande svenskar i statens tjänst. Detta skäl att begränsa utdebiteringen har numera bortfallit eftersom här bosatta offentliganställda beskattas i hemortskommunen även vid utlandstjänstgöring.

I princip bör samma slags inkomster träffas av samma skatt oavsett var mottagaren av inkomsten är bosatt. Det bör således inte vara någon skillnad på skatteuttaget om den anställde är bosatt i Sverige eller bosatt utomlands. En differentiering av skatteuttaget grundat på bosättningen snedvrider konkurrensen bland de arbetssökande genom att arbetsgivaren naturligen är mer benägen att anställa den som blir billigast ur lönekostnadssynpunkt. En jämförelse bör även ske med beskattningen i våra nordiska grannländer med hänsyn till den gemensamma arbetsmarknaden. I såväl Danmark, Norge som Finland beskattas löneinkomst vid tillfällig vistelse i resp. land med ca 35 %. I Danmark och Norge beskattas de som vistas tillfälligt där på samma sätt som de som är bosatta i resp. land. Kommunalskatt tas ut med en procentsats som motsvarar riksgenomsnittet. För de utomlands bosatta gäller dock vissa inskränkningar i rätten till avdrag. I Danmark omräknas inkomsten till årsinkomst när fråga är om anställning på heltid. Detta innebär att progressiviteten i skatteskalan får full effekt och det genomsnittliga skatteuttaget blir detsamma för den som vistas tillfälligt i Danmark och som endast har en månadsinkomst därifrån som för den som är bosatt i Danmark och förvärvar hela sin årsinkomst där. I Finland tas en definitiv källskatt ut på löneinkomster som förvärvas i Finland av utomlands bosatta. Skatten utgår för närvarande med 35 %. Till lön hänförs även naturaförmåner och ersättning för kostnader för fullgörande av tjänsten samt för vistelsekostnader. Från skatteplikt har dock undantagits ersättning för styrkta kostnader för resa till Finland och ersättning för logikostnad som kan styrkas med kvitto. Skatteuttaget i Danmark, Finland och Norge är således ganska likartat i fråga om inkomst vid tillfällig vistelse medan skatteuttaget vid tillfällig vistelse i Sverige för närvarande är knappt 15 % vid en inkomst på upp till 100 000 kr. En sådan skillnad är enligt min mening inte motiverad. Utgångspunkten vid bestämmandet av skattesatsen för gemensamt kommunalt ändamål bör liksom i Norden i övrigt vara den kommunala medelutdebiteringen i landet, dvs. 31,16 %.

Ett annat skäl att höja skattesatsen för gemensamt kommunalt ändamål är att därigenom uppnås en större neutralitet vid beskattningen av näringsverksamhet som från fast driftställe bedrivs i Sverige av näringsidkare som är bosatt här och sådan verksamhet som bedrivs av den som är bosatt utomlands.

I promemorian föreslås att en definitiv källskatt tas ut på inkomst av tjänst. Jag delar uppfattningen att en sådan skatt bör införas. Att införa en definitiv källskatt redan vid 1991 års taxering är dock inte möjligt. Jag finner därför att, såsom föreslagits i promemorian, införandet bör ske i två steg. Förslaget innebär att, för inkomståret 1991, taxeringen av utomlands bosatta liksom hittills sker i det för riket gemensamma distriktet men att beträffande inkomst av tjänst en proportionell skatt tas ut och rätten till kostnadsavdrag slopas. De kostnadsavdrag som kan komma i fråga för en utomlands bosatt är främst det s.k. schablonavdraget från intäkt av tjänst och avdrag för dubbel bosättning. Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa torde däremot förekomma i mycket begränsad omfattning för dessa personer eftersom det förutsätter tjänsteresor som varit förenade med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten. Jag finner det därför fullt tillräckligt att

som föreslås i promemorian medge en kompensation för de slopade avdragen genom en skatterabatt på ca 5 %. Skatteuttaget för gemensamt kommunalt ändamål bör därför höjas till 25 %.

När det gäller utomlands bosatta är det viktigt att inte bortse från det faktum att skattemyndigheterna här omöjligen kan överblicka den skattskyldiges totala ekonomiska situation, varken alla intäkter och tillgångar eller alla utgifter och skulder. Det enda man har kännedom om här är de inkomster för vilka skattskyldighet föreligger i Sverige. Viss försiktighet är därför tillrådlig vid beskattningen av dessa inkomster som ofta blir föremål för beskattning även i hemlandet. Jag föreslår därför att utomlands bosatta undantas från skattskyldighet till statlig inkomstskatt för inkomster hänförliga till inkomst av tjänst.

Jag avser att senare framlägga ett förslag om en definitiv källskatt på inkomst av tjänst till utomlands bosatta fr.o.m. inkomståret 1992. Jag kommer därvid att, i enlighet med promemorieförslaget, föreslå att skatteuttaget blir 25 %. I ett sådant system är det inte möjligt att differentiera skatteuttaget i olika inkomstlägen eftersom samma person inte sällan har flera utbetalare eller arbetsgivare. Detta gäller framför allt i utlandet bosatta pensionärer som uppbär pension från Sverige. Genomförs de båda förslagen innebär det att skatteuttaget i princip blir lika stort inkomståren 1991 och 1992.

Den som är bosatt i utlandet och bedriver näringsverksamhet här blir däremot skattskyldig till såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Han medges dock, till skillnad mot dem som uppbär inkomst av tjänst, avdrag för kostnader hänförliga till verksamheten. Vid taxeringen här tas emellertid inte hänsyn till hans övriga inkomster eller utgifter. En i utlandet bosatt person som bedriver näringsverksamhet här medges t.ex. inte skattereduktion för räntor som han har att erlägga för sin bostad i hemlandet vilket han bör kompenseras för genom en lägre kommunal utdebitering. Han bör därför även fortsättningsvis taxeras i det för riket gemensamma distriktet vilket innebär en kommunal utdebitering på 25 %.

De som kommer hit från utlandet för korttidsuppdrag torde inte sällan vara särskilt kvalificerade personer som kontrakterats just för sina speciella färdigheter eller kunskaper. Det torde därvid inte vara ovanligt att arbetsgivaren står för kostnader för resan hit och härifrån och även kostnaden för bostaden här. Jag anser att sådana ersättningar bör undantas från skatteplikt i dessa fall. Inte heller bör förmånsbeskattning ske om arbetsgivaren kostnadsfritt tillhandahåller logi och färdmedel eller biljetter för sådana resor. Jag avser här endast resan hit när arbetet påbörjas och härifrån när arbetet avslutas och således inte hemresor under pågående vistelse här. Det sagda bör även gälla för utomlands bosatta ledamöter eller suppleanter i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person.

Förslagen föranleder ändring av 33 § 1 och 2 mom. och punkt 2 av anvisningarna till 53 § KL samt 6 § 1 mom. SIL.

6.1.2 Beskattningen av pensioner som betalas till i utlandet bosatta personer

Mitt förslag: Den som är bosatt utomlands är skattskyldig för pension enligt lagen om allmän försäkring endast till den del pensionen överstiger uppburen folkpension och pensionstillskott eller tilläggspension som föranlett avräkning av pensionstillskottet. När det gäller den som uppbär förtidspension undantas den del som överstiger folkpension och 52 % av pensionstillskottet från skattskyldighet här. Har folkpensionen samordnats med yrkesskadelivränta och annan livränta är endast den del som överstiger den folkpension som annars skulle ha uppburits skattepliktig.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker förslaget.

Skälen för mitt förslag: För närvarande föreligger skattskyldighet för pension som uppbärs enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del den överstiger 10 000 kr., dvs. motsvarande grundavdraget för här bosatta. Extra avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer medges inte den som är bosatt utomlands. Fr.o.m. inkomståret 1991 får den som är bosatt i Sverige ett särskilt grundavdrag som motsvarar folkpension och pensionstillskott eller motsvarande allmän tilläggspension som avräknats mot pensionstillskottet. Det särskilda grundavdraget reduceras nästa år med 65 % av övriga pensionsinkomster utom inkomster från privata pensionsförsäkringar och för senare år även av andra inkomster. Den som är bosatt utomlands medges inte sådant särskilt grundavdrag.

För att undvika att skatten på pensioner till utomlands bosatta pensionärer blir högre än skatten på pensioner till dem som är här bosatta föreslås att skattskyldigheten för pension enligt lagen om allmän försäkring begränsas till att endast avse belopp som överstiger uppburen folkpension och pensionstillskott. För förtidspensionärer inskränks skattskyldigheten till att gälla den del som överstiger uppburen folkpension och 52 % av pensionstillskottet på samma sätt som det särskilda grundavdraget endast avser dessa belopp. Om folkpensionen samordnats med yrkesskadelivränta eller annan livränta som anges i 17 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring föreligger skatteplikt endast för den del som överstiger den folkpension som skulle ha utgått utan sådan samordning. Däremot är det, enligt min mening, inte lämpligt att låta det skattefria beloppet avtrappas på det sätt som sker med det särskilda grundavdraget. En sådan regel skulle missgynna den som får samtliga inkomster härifrån jämfört med den som uppbär inkomster från andra länder eftersom man som ovan sagts inte har kännedom om den skattskyldiges samtliga inkomster. Som jag redan tidigare uttalat avser jag att lägga fram förslag om en definitiv källskatt för inkomståret 1992. I ett sådant system är det inte möjligt att ens tillämpa avtrappningsregler i fråga om inkomster från Sverige om den skattskyldige har flera utbetalare.

En kombination av ett helt skattefritt belopp och ett skatteuttag på 25 % på övriga i Sverige skattepliktiga pensioner torde tillgodose rimliga fiskala

anspråk samtidigt som den enskilde skyddas från en beskattning som med beaktande av hela hans ekonomiska situation annars skulle kunna bli orimligt betungande.

6.2 Avräkning av utländsk skatt m.m.

Det svenska skattesystemet genomgår för närvarande genomgripande förändringar vilket bl.a. medför att avräkningslagens regler måste ändras. Härvid krävs att regler rörande avräkning från den statliga fastighetsskatten införs med hänsyn till att denna skatt utvidgas till att också omfatta i utlandet belägna privatbostäder som i nuvarande skattesystem beskattas inom ramen för inkomstbeskattningen. Bestämmelserna om spärrbeloppsberäkning måste anpassas bl.a. till att fysiska personers förvärvsinkomster skall sammanräknas och beskattas progressivt medan övrig inkomst beskattas proportionellt. Genom skattereformen ökar också behovet av att under efterföljande år få avräkna sådan utländsk skatt som inte kunnat avräknas det år då detta normalt skall ske varför bestämmelser rörande carry forward bör införas. Även införandet av en avkastningsskatt på pensionsmedel medför att behov uppkommer av särregler i avräkningslagen. Vad däremot avser den särskilda löneskatten är den inte en skatt av sådant slag som omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Då det inte heller är rimligt att avräkning skall få ske från denna skatt för skatt som i utlandet erlagts på inkomst anser jag inte att någon ändring i avräkningslagen är påkallad i denna del. Slutligen bör de bestämmelser i avräkningslagen som avser skattenedsättning med beaktande av vinstdelningsskatten och den särskilda vinstskatten samt rörande avräkning i fall då den kommunala inkomstskatten inte omfattas av dubbelbeskattningsavtal upphävas.

6.2.1 Avräkning med beaktande av statlig fastighetsskatt

Mitt förslag: Avräkning av utländsk skatt medges från statlig fastighetsskatt.

Avräkning medges förutom för skatt på inkomst även för utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten och för skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på privatbostad i utlandet.

Statlig fastighetsskatt tas inte ut i de fall då inkomst av eller förmögenhetstillgång bestående av i utlandet belägen privatbostad på grund av dubbelbeskattningsavtal är undantagen från beskattning i Sverige.

Promemorieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är genomgående positivt inställda.

Skälen för mitt förslag: Fr.o.m. 1992 års taxering tas i vissa fall fastighetsskatt ut på i utlandet belägen privatbostad. Då i princip alla stater har någon form av löpande beskattning av fastigheter belägna i den egna staten anser jag att sådana utländska skatter bör – i syfte att undvika dubbelbeskattning – få avräknas från den statliga fastighetsskatt som tas ut för sådan privatbostad.

För att dubbelbeskattning skall kunna undvikas bör såväl utländska skatter som är jämförbara med den statliga fastighetsskatten (dvs. objektskatter) som sådana utländska skatter som beräknats på schablonintäkt eller liknande få avräknas. I promemorian har föreslagits att avräkning från statlig fastighetsskatt resp. avräkning av utländska skatter på privatbostäder bör ske integrerat med avräkningen av mer traditionella inkomstskatter. Jag delar denna uppfattning och anser att de i promemorian föreslagna bestämmelserna, efter vissa redaktionella ändringar i förtydligande syfte av förslagen till 2 och 4 §§, bör införas i avräkningslagen.

En integrerad avräkning innebär att ett enda spärrbelopp skall beräknas. Jag återkommer till detta i samband med min redovisning av mitt förslag till ny spärrbeloppsberäkning.

I likhet med vad som föreslagits i promemorian anser jag att avräkning från fastighetsskatt skall ske först efter det att den statliga inkomstskatten helt satts ned. Skulle de statliga inkomst- och fastighetsskatterna inte förslå till full avräkning för de avräkningsbara utländska skatterna anser jag att avräkning – i linje med nuvarande regler – i sista hand skall få ske från den kommunala inkomstskatten.

Enligt nuvarande ordning skall avräkning ske från inkomstskatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här. På motsvarande sätt bör avräkning ske från statlig fastighetsskatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här.

När fråga är om utländsk skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller som beräknats på schablonintäkt eller liknande, medtas ingen intäkt vid inkomsttaxeringen i Sverige. Beträffande sådan skatt bör avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år som den utländska skatten fastställts.

För att skapa klarhet och för att inte riskera att komma i konflikt med våra åtaganden i ingångna dubbelbeskattningsavtal bör på sätt föreslagits i promemorian statlig fastighetsskatt inte tas ut i fall dubbelbeskattningsavtal föreskriver undantagande (exempt) av inkomst resp. förmögenhetstillgång avseende fastighet – i den betydelse som uttrycket har i resp. avtal – belägen i den andra avtalsslutande staten.

6.2.2 Beräkning av spärrbeloppet

Mitt förslag: Spärrbeloppet skall bestå av summan av fyra olika delbelopp. Dessa delbelopp utgörs av dels den statliga resp. den kommunala inkomstskatt som hänför sig till utländska förvärvsinkomster, dels den statliga inkomstskatt som hänför sig till utländska kapitalinkomster samt dels också den statliga fastighetsskatt som hänför sig till i utlandet belägna privatbostäder.

Promemorieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är genomgående positivt inställda.

Skälen för mitt förslag: Nu gällande avräkningslag bygger bl.a. på att

samtliga inkomster oavsett inkomstslag sammanräknas och att man därefter beräknar den därpå belöpande inkomstskatten. Detta innebär bl.a. att man vid beräkning av spärrbeloppet ser till förhållandet mellan samtliga utländska inkomster som ingår i beskattningsunderlaget och den sammanräknade inkomsten av samtliga inkomstslag. Såsom framhållits i promemorian kommer någon sådan sammanräkning av inkomsterna av de olika inkomstslagen, förutom förvärvsinkomst som skall beskattas efter den progressiva skatteskalan, inte att ske i det nya systemet. De nu beskrivna förändringarna medför således att de interna avräkningsreglerna även i denna del måste ses över och anpassas till detta nya skattesystem.

I promemorian har redovisats två alternativa sätt för spärrbeloppsberäkning, en "separatmetod" och en integrerad metod. För att bibehålla samma principer som i dag ligger till grund för overallberäkningen av spärrbeloppet, dvs. att utländska skatteuttag som överstiger resp. understiger det svenska skatteuttaget skall kunna utjämnas oavsett inkomstslag, anser jag – i likhet med vad som föreslagits i promemorian – att den integrerade metoden bör väljas. I förtydligande syfte bör dock vissa justeringar göras i det i promemorian lämnade förslaget till ny 7 §. Även den redan föreslagna möjligheten att erhålla avräkning av utländsk skatt från avkastningsskatten på pensionsmedel föranleder ett tillägg i 7 §. Jag återkommer till detta i specialmotiveringen.

Som jag tidigare nämnt bör avräkning från den statliga fastighetsskatten ske integrerat med avräkning från statlig och kommunal inkomstskatt. Detta innebär att ett enda spärrbelopp skall beräknas. I nuvarande system för avräkning består spärrbeloppet som bekant av två delbelopp, dels den statliga inkomstskatt och dels den kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna. En följd av de av mig framlagda förslagen blir att spärrbeloppet kommer att bestå av fyra delbelopp, dels den statliga resp. den kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna, dels den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna och dels den statliga fastighetsskatt som hänför sig till i utlandet belägna privatbostäder.

6.2.3 Carry forward

Mitt förslag: Utländsk skatt som inte kunnat avräknas det år då sådan avräkning enligt huvudregeln i 4 § avräkningslagen skall ske får avräknas under de närmast efterföljande tre åren (carry forward).

Promemorieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är genomgående positivt inställda till införandet av carry forward. *RSV* har dock i sitt yttrande anfört att lagtexten måste förtydligas då det av denna inte klart framgår att den skattskyldige själv får välja om det är den till det aktuella inkomståret hänförliga skatten eller tidigare års skatter som skall avräknas först. Vidare har *Småföretagens Riksorganisation, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Försäkringsbolags Riksförbund* och *Sveri-*

ges Industriförbund (organisationerna) i ett gemensamt yttrande, till vilket *Företagareförbundet* anslutit sig, framfört att någon tidsgräns inte bör finnas eller – om en sådan anses nödvändig – att den i vart fall bestäms till fem år.

Skälen för mitt förslag: Frågan om införande av carry forward har tidigare behandlats av skatteavräkningssakkunniga. I betänkandet Ds B 1982:5 Avräkning av utländsk skatt, föreslogs att sådana regler skulle införas. Mot bakgrund av den kritik som vissa remissinstanser riktade mot förslaget såsom det då utformats och med beaktande av de övriga förslag som då lades fram föranledde utredningens förslag inte någon lagstiftningsåtgärd i denna del. Föredragande statsrådet framhöll emellertid (prop. 1982/83:14 s. 14) att han var beredd att på nytt överväga frågan om införande av bestämmelser om carry forward om övriga då föreslagna åtgärder skulle visa sig otillräckliga.

Som bekant innebär det nya skattesystemet bl.a. att skattesatserna sänks och att reserveringsmöjligheterna minskar. Detta innebär att möjligheterna för företag att inom relativt vida ramar själva bestämma beskattningsunderlaget för ett individuellt beskattningsår beskärs. Även för fysiska personer kan det förhållandet att skattesatserna sänks komma att minska möjligheterna att för ett visst beskattningsår erhålla avräkning för hela den avräkningsbara utländska skatten.

Dessa ändringar i skattesystemet medför ett ökat behov av att under efterföljande år kunna avräkna sådan utländsk skatt som det år då avräkning enligt huvudregeln i 4 § andra stycket avräkningslagen skall ske inte rymts inom spärrbeloppet (överskjutande belopp). Med hänsyn härtill och då de problem som var förenade med det tidigare förslaget nu bättre kan bemästras anser jag – i likhet med vad som föreslagits i promemorian – att bestämmelser om carry forward bör tas in i avräkningslagen.

Såsom RSV framhållit är den i promemorian föreslagna lagtexten inte helt klarläggande vad avser de skattskyldigas möjlighet att välja om det är den till det aktuella året hänförliga utländska skatten eller tidigare års utländska skatter som skall avräknas först. I förtydligande syfte har därför denna bestämmelse omarbetats varvid det i 11 § andra stycket klargörs dels att avräkning ett visst år högst får medges med ett belopp motsvarande spärrbeloppet för just detta år, dels att om avräkning yrkas för utländska skatter som är hänförliga till olika år så skall avräkningen ske i kronologisk ordning, dvs. att utländska skatter som är hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före sådana som är hänförliga till senare år.

Som tidigare nämnts har organisationerna i sitt yttrande anfört att den i promemorian föreslagna tiden om tre år är för kort. De har därvid hänvisat till att det nya svenska skattesystemet innehåller regler av innebörd att förluster blir "evigt" avdragsgilla och anser därför att någon tidsgräns inte heller bör finnas vad gäller avräkning av överskjutande belopp. I andra hand anser de att tidsperioden i vart fall bör bestämmas till fem år vilket enligt dem skulle vara en rimlig avvägning med hänsyn till konjunkturcykelns längd.

Vad gäller den tidsperiod under vilken avräkning för överskjutande belopp skall få ske måste den bestämmas genom en avvägning mellan de skattskyldigas intresse av att erhålla avräkning av hela den i utlandet erlagda avräkningsbara skatten och det administrativa merarbete som införandet av

carry forward otvivelaktigt medför för skatteadministrationen. Såsom vissa remissinstanser anförde i sina yttranden över skatteavräkningssakkunnigas tidigare nämnda betänkande (prop. 1982/83:14 s. 96 ff.) medför ett system med carry forward bl.a. en ökad arbetsbelastning för skatteadministrationen genom de krav på registrering och bevakning av information rörande överskjutande belopp som uppkommer. Vidare bör beaktas att det föreslagna systemet innebär att den skattskyldige fritt kan välja att yrka avräkning ett visst år för överskjutande belopp hänförligt till tidigare år eller för den till detta år hänförliga avräkningsbara utländska skatten. Det nu föreslagna systemet bygger således – i likhet med vad som i det nya skattesystemet kommer att gälla beträffande underskott – på att det skall vara möjligt att inom vissa ramar "rulla" överskjutande belopp framåt.

Jag finner således det i promemorian framlagda förslaget rörande carry forward vara väl avvägt och är därför i dagsläget inte beredd att föreslå en längre tidsperiod än tre år. Skulle det emellertid i framtiden visa sig att den nu valda tidsperioden är otillräcklig är jag givetvis beredd att på nytt ta denna fråga under övervägande.

6.2.4 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel

Mitt förslag: Avräkning av utländsk skatt medges från avkastningsskatt på pensionsmedel.

Promemorieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är genomgående positivt inställda till att avräkning av utländsk skatt medges från avkastningsskatt på pensionsmedel. *Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt* har dock i sitt yttrande framhållit att ett klarläggande erfordras i lagtexten av att arbetsgivare, som är skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, har rätt att erhålla nedsättning av avkastningsskatten genom avräkning av utländsk skatt, i den mån den utländska skatten ej kunnat avräknas från statlig eller kommunal inkomstskatt. Vidare har *Småföretagens Riksorganisation, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Försäkringsbolags Riksförbund* och *Sveriges Industriförbund* (organisationerna) i ett gemensamt yttrande, till vilket *Företagareförbundet* anslutit sig, framfört att det enligt deras mening måste vara tillräckligt att intäkten beskattats i den utländska staten för att rätt till avräkning från avkastningsskatt skall föreligga. Sålunda anser de att det inte är rimligt att som ytterligare förutsättning för avräkning uppställa krav på att intäkten skall anses härröra från den utländska staten enligt dess lagstiftning. Synpunkter motsvarande de som organisationerna har framfört har även inkommit från *Svenska Livförsäkringsföreningars Riksförbund.*

Skälen för mitt förslag: Enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel är svenska livförsäkringsföretag, utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse i Sverige, understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet, pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. samt arbetsgivare som

i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. skattskyldiga till avkastningsskatt.

Med hänsyn till att avkastningsskatten normalt är en skatt på inkomster som kan komma att beskattas också i utlandet i den mån inkomsterna uppbärs därifrån bör – i enlighet med vad som föreslagits i promemorian – i utlandet erlagd skatt på avkastning av pensionsmedel få avräknas från denna skatt.

Det i promemorian lämnade förslaget innebär att avräkning från avkastningsskatt på pensionsmedel bör ske enligt samma principer som gäller för avräkning från andra svenska skatter. Enligt promemorieförslaget skall således övriga regler i avräkningslagen t.ex. om vilka utländska skatter som kan avräknas, spärrbeloppsberäkningen och om möjligheten att avräkna utländsk skatt ett senare år därvid äga motsvarande tillämpning. I fråga om sådana skattskyldiga som avses i 2 § 1–4 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, dvs. de skattskyldiga som har att erlägga avkastningsskatt på en nettointäkt, delar jag denna uppfattning.

När det gäller sådana skattskyldiga som avses i 2 § 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel tas emellertid avkastningsskatten enligt 3 § fjärde stycket samma lag ut inte på någon nettointäkt utan på pensionsskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret. Vidare är enligt 6 § samma lag sådan skatt som tas ut på i 3 § fjärde stycket angivet underlag avdragsgill i arbetsgivarens förvärvskälla. Med beaktande av att någon utländsk eller svensk intäkt inte direkt kan hänföras till det underlag på vilket avkastningsskatt tas ut av nu ifrågavarande skattskyldiga framstår enligt min mening det i promemorian framlagda lagförslaget som mindre lämpligt i denna del. Enligt min mening bör i stället en uttrycklig bestämmelse införas vilken klargör att sådan avkastningsskatt som tas ut på underlag enligt 3 § fjärde stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel får tas i anspråk för avräkning i de fall då den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–11 §§ avräkningslagen får avräknas. Ett förslag av denna innebörd – vilket också ligger i linje med vad Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt önskat – har tagits in som ett nytt andra stycke i förslaget till 12 § avräkningslagen.

Som jag tidigare nämnt är avkastningsskatt som tas ut på sådant i 3 § fjärde stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel angivet underlag avdragsgill i den skattskyldiges förvärvskälla. Detta avdrag kommer således att inverka på spärrbeloppsberäkningen enligt 6 och 7 §§ avräkningslagen. För att en spärrbeloppsberäkning över huvud taget skall vara möjlig krävs därvid att storleken på den avdragsgilla avkastningsskatten är känd innan beräkningen görs, dvs. att avdragets storlek inte får vara beroende av om avkastningsskatten sätts ned genom avräkning. Med anledning härav föreslår jag att 6 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel ändras så att det av denna klart framgår att avdragsrätt vid inkomsttaxeringen föreligger för avkastningsskatt före eventuell nedsättning genom avräkning av utländsk skatt. I förtydligande syfte bör i nämnda lagrum också klart uttalas att avdragsrätt givetvis endast föreligger för avkastningsskatt som tas ut på sådant

i 3 § fjärde stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel ångivet underlag.

Vad sedan avser den av organisationerna framförda kritiken mot det i promemorian framlagda förslaget får jag anföra följande. För att rätt till avräkning av utländsk skatt skall föreligga uppställs i 1 § avräkningslagen vissa villkor. Ett av dessa villkor är att fråga är om en intäkt som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten i fråga anses härröra därifrån. Såsom dåvarande statsrådet anförde i prop. 1985/86:131 (s. 19) är avsikten med detta villkor att klargöra att om en intäkt har blivit beskattad i den utländska staten endast därför att den som uppbär intäkten anses ha hemvist eller är medborgare där, skall avräkning inte medges. Om däremot en intäkt visserligen beskattats i den utländska staten redan på den grund att personen anses ha hemvist eller är medborgare i denna stat, men intäkten ändock skulle ha beskattats där även om den uppburits av person som har hemvist eller inte är medborgare där, skall rätt till avräkning föreligga. Det nu redovisade villkoret gäller generellt vid all avräkning och är uttryck för en internationellt vedertagen princip. Något skäl varför en annan ordning skulle tillämpas just vid nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel har inte redovisats. Jag finner således inte att det föreligger några skäl att i denna del frångå det i promemorian framlagda förslaget.

6.2.5 Övriga frågor

Mitt förslag: Bestämmelserna i 2 § andra stycket och 11–16 §§ avräkningslagen rörande avräkning i fall då den kommunala inkomstskatten inte omfattas av dubbelbeskattningsavtal resp. skattenedsättning med beaktande av vinstdelningsskatt och särskild vinstskatt upphävs.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har berört dessa frågor.

Skälen för mitt förslag: I 2 § andra stycket avräkningslagen finns en särskild bestämmelse som behandlar det fall att statlig men inte kommunal inkomstskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Denna bestämmelse tillkom med anledning av 1949 års dubbelbeskattningsavtal med Storbritannien som, efter det att det upphört att gälla gentemot Storbritannien, under många år var gällande gentemot ett antal f.d. brittiska kolonier. Då detta avtal numera helt upphört att gälla och då Sverige med största säkerhet i framtiden inte kommer att ingå avtal där den kommunala inkomstskatten inte omfattas finns inte längre något behov av denna bestämmelse. Nämnda bestämmelse bör därför i enlighet med det i promemorian framlagda förslaget upphävas.

Genom den beslutade skattereformen upphör lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt att gälla vid utgången av juni 1990, dock att den alltjämt skall tillämpas vid 1991 och tidigare års taxeringar. Vidare skall bestämmelserna om vinstdelningsunderlag i lagen om vinstdelningsskatt tillämpas vid 1992 års taxering i de undantagsfall då särskild vinstskatt skall tas ut vid denna taxering enligt lagen (1989:346) om särskild vinstskatt. I konsekvens härmed

anser jag att de i 11–16 §§ avräkningslagen intagna bestämmelserna bör upphävas och upphöra att gälla vid utgången av år 1990. De upphävda bestämmelserna bör dock alltjämt tillämpas vid 1991 och tidigare års taxeringar såvitt avser vinstdelningsskatten samt vid 1992 och tidigare års taxeringar såvitt avser den särskilda vinstskatten.

7 Budgeteffekter m.m.

De här föreslagna kompletteringarna av 1991 års skattereform ger sammantaget ett neutralt budgetmässigt utfall för den konsoliderade offentliga sektorn.

Tillkommande budgetförstärkningar uppkommer i första hand genom införande av skatt på grupplivförsäkring i tjänsten eller yrket samt genom skärpta regler för beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta inom näringsverksamhet. Budgetförsvagningar uppkommer i första hand genom höjda avdrag för bilresor till och från arbetet, genom att pensionärernas särskilda grundavdrag inte längre avtrappas mot kapitalinkomster mellan 0 och 1 600 kr, genom att barnpension blir delvis skattefri samt genom ökade reserveringar för enskilda näringsidkare. Övriga förändringar ger förhållandevis begränsade budgetförstärkningar och budgetförsvagningar.Särskild löneskatt på pensionsförmåner och motsvarande ger en mycket betydande budgetförstärkning. En sådan budgetförstärkning har dock redan beaktats vid redovisningen av skattereformens budgeteffekter i prop. 1989/90:110 och ger således inte någon tillkommande budgetförstärkning. Den tillfälliga höjningen av den allmänna löneavgiften i avvaktan på införandet av särskild löneskatt på pensionsförmåner är anpassad så att den ger samma budgeteffekt som löneskatten skulle ha gett.

Som framhållits i två tidigare propositioner med anledning av skattereformen (prop. 1989/90:50 samt prop. 1989/90:110) bör den sammantagna skattereformen ge ett budgetmässigt neutralt utfall i förhållandet mellan stat och kommun. För att uppnå sådan neutralitet har riksdagen beslutat om en särskild avräkningsskatt för kommunerna, lagen (1990:609) om avräkningsskatt, med utgångspunkt i de förslag som redovisas i tidigare propositioner med anledning av skattereformen.

De här föreslagna kompletteringarna påverkar balansen mellan stat och kommun genom att bl.a. skatten på gruppliv tillfaller staten medan kommunerna bär huvuddelen av skattebortfallet genom högre reseavdrag, högre särskilda grundavdrag för pensionärer samt delvis skattefri barnpension. Den särskilda löneskatten för pensionspremier m.m. är däremot redan beaktad vid beräkningen av den balanserande avräkningsskatten och bör därför inte föranleda några ytterligare åtgärder. Den tillfälliga höjningen av den allmänna löneavgiften är likvärdig med det senarelagda uttaget av särskild löneskatt på pensionsförmåner också i fråga om balansen mellan stat och kommun.

Jag avser att i annat sammanhang återkomma med förslag som, med tillämpning av samma beräkningsmetoder som tidigare, återställer balansen mellan stat och kommun med anledning av här föreslagna kompletteringar.

8 Upprättade lagförslag

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 taxeringslagen (1990:324),
4. lag om ändring i lagen (1990:000) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
5. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
6. lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt,
7. lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
8. lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
9. lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
10. lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
11. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
12. lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen,
13. lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt,
14. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
15. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
16. lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar,
17. lag om ändring i lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål,
18. lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
19. lag om ändring i bokföringslagen (1976:125),
20. lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141),
21. lag om ändring i utsökningsbalken,
22. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
23. lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
24. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
25. lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
26. lag om ändring i lagen (1990:326) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension,
27. lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv,
28. lag om ändring i lagen (1990:656) om återföring av obeskattade reserver,
29. lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
30. lag om ändring i lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag,
31. lag om särskilda regler för avsättning till resultatutjämningsfond vid 1991 års taxering,
32. lag om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1991 och 1992 års taxeringar,

33. lag om upphävande av lagen (1927:321) om utskiftningsskatt,

34. lag om upphävande av lagen (1933:395) om ersättningsskatt,

35. lag om höjning av den allmänna löneavgiften intill utgången av juni 1991.

Förslagen under punkterna 19, 21 och 30 har upprättats i samråd med chefen för justitiedepartementet.

Förslagen under punkterna 8, 9 och 25 har upprättats i samråd med chefen för socialdepartementet.

Lagrådets yttrande har i vissa delar inhämtats beträffande förslagen under punkterna 1, 2 och 4.

Förslagen under punkterna 3, 5, 10, 12–14, 17–21 samt 23–35 har inte granskats av lagrådet. De inte remitterade förslagen är i vissa fall av sådan beskaffenhet att lagrådets hörande skulle sakna betydelse medan de i andra fall är sådana att lagrådets yttrande bör inhämtas. Ett remissförfarande skulle emellertid fördröja lagstiftningsfrågornas behandling så att avsevärt men skulle uppkomma. Förslagen är nämligen avsedda att utgöra en integrerad del av det nya inkomstskattesystemet som skall tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Huvuddelen av de nya skattereglerna beslutades av riksdagen i juni i år (prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650–696). Beslut avseende de nu aktuella förslagen bör fattas i höst. Med hänsyn till det anförda bör inte yttrande från lagrådet inhämtas.

9 Specialmotivering

9.1 Kommunalskattelagen (1928:370)

5 §

I paragrafen görs vissa justeringar i privatbostadsbegreppet m.m. Dessa redovisas närmare i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.8.

19 §

I *första stycket fjärde ledet* enligt gällande lydelse finns en regel av innebörd att belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring inte räknas som skattepliktig inkomst. Genom ett tillägg klargörs att belopp som arbetsgivare utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut och som motsvarar grupplivförsäkring inte heller skall räknas som skattepliktig inkomst. Skattefrihet gäller dock bara i den mån utfallande belopp inte väsentligt överstiger vad som kan utgå för befattningshavare i statens tjänst (jfr. 32 § 3 a mom.). Högre utbetalningar blir alltså skattepliktiga. Tillägget har samband med förslaget om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m. och har berörts i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.7.

Inkomstslaget tjänst som regleras i 31–34 §§ KL har i och med skattereformens genomförande utvidgats till att omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation. Eftersom fråga kan inställa sig huruvida stipendier och liknande bidrag skulle kunna hänföras

till inkomstslaget tjänst är regleringen i 19 § *första stycket tionde ledet* i den föreslagna lydelsen ett klargörande av förhållandet att stipendier och liknande bidrag som hittills enligt praxis varit skattefria skall vara det även i fortsättningen.

I bestämmelsen anges att stipendium som inte utgår periodiskt inte utgör skattepliktig inkomst. Därmed är inte sagt att stipendium som utgår periodiskt skulle vara skattepliktigt. Så är det i vissa fall, dock inte i alla. Skattskyldigheten för mottagaren avseende periodiska understöd är anknuten till utgivarens avdragsrätt. Huvudregeln är den att bidraget är skattepliktigt hos mottagaren om utgivaren har avdragsrätt. För det fall utgivaren av ett periodiskt understöd är en kvalificerat allmännyttig stiftelse eller allmännyttig förening behandlas bidraget enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL inte som periodiskt understöd om understödet utgått för att fullfölja stiftelsens eller föreningens ändamål. Ett sådant bidrag är därför inte skattepliktigt för mottagaren.

Det bidrag som betecknas som stipendium får inte vara ersättning för en prestation som kommit utgivaren av ersättningen direkt eller indirekt tillhanda. I sådant fall skall ersättningen beskattas som inkomst av tjänst.

I *tolfte ledet* har ett tillägg gjorts enligt vilket barnpension till viss del inte skall vara skattepliktig. Har båda föräldrarna avlidit skall från pensionen efter en var av föräldrarna ett belopp på 0,4 basbelopp undantas från beskattning.

26 §

I paragrafen behandlas frågan om hur ett underskott i förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet skall behandlas. Av första stycket framgår att om ett underskott redovisas i viss förvärvskälla medges avdrag för underskottet närmast följande beskattningsår. I den mån ett sådant underskott – hänförligt till litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet – enligt bestämmelserna i 33 § 3 mom. KL dragits av mot inkomst av tjänst gäller dock enligt andra stycket att avdraget vid följande beskattningsår skall minskas i motsvarande mån.

De nya bestämmelserna i 25 § 11 mom. SIL och i 26 § 9 mom. SIL om att ett belopp motsvarande ett underskott i viss förvärvskälla skall dras mot vinst vid avyttring av en näringsfastighet eller en bostadsrätt som inte är permanentbostad är i princip utformade på samma sätt som bestämmelsen i 33 § 3 mom KL. *Andra stycket* har byggts ut med en hänvisning till de nämnda bestämmelserna i 25 och 26 §§ SIL vilket innebär att i den mån dessa bestämmelser tillämpas begränsas möjligheten att utnyttja ett underskott som ett avdrag ett följande år.

Av skäl som beskrivits i den allmänna motiveringen skall ett underskott först gå i avräkning mot realisationsvinst – och då i första hand mot vinst vid avyttring av näringsfastighet och därefter mot vinst vid avyttring av bostadsrätt som inte är privatbostad – innan bestämmelsen i 33 § 3 mom. KL skall tillämpas. Att de olika bestämmelserna – i förekommande fall – skall tillämpas i en viss turordning framgår av de skilda lagrummen. För tydlighetens skull bör anmärkas att bestämmelsen i 33 § 3 mom. KL – om att ett

underskott kan dras av mot inkomst av tjänst – innebär en valrätt för den skattskyldige. När det däremot gäller 25 § 11 mom. och 26 § 9 mom. SIL föreligger ingen motsvarande valrätt. I sådana fall skall ett underskott alltid dras av mot realisationsvinsten.

Ändringen i *tredje stycket* är redaktionell.

33 § 1 och 2 mom.

Bestämmelserna innebär ett förbud för den som inte under någon del av året varit bosatt här i riket att dra av kostnader hänförliga till inkomst av tjänst, såväl faktiska kostnader som schablonavdrag.

33 § 3 mom.

I momentet stadgas att skattskyldig har rätt att ifrån intäkt av tjänst göra avdrag för underskott av förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Av bestämmelsen framgår att sådant avdrag kan ske i den mån underskottet överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår. Av skäl som berörts i den allmänna motiveringen skall ett underskott – i förekommande fall – först dras av mot vinst vid avyttring av näringsfastighet eller bostadsrätt och sedan kan vad som återstår av underskottet dras av mot intäkt av tjänst. För att beräkna hur stor del av ett underskott som kan dras av i inkomstslaget tjänst måste – vilket framgår av ett tillägg till *första stycket* – från underskottet räknas av vad som av detta utnyttjats vid tillämpning av bestämmelserna i 25 § 11 mom. och 26 § 9 mom. SIL.

53 § 1 mom.

Ändringen innebär att den som inte är bosatt i Sverige är skattskyldig för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring endast till den del pensionen överstiger erhållen folkpension och pensionstillskott eller ATP som föranlett avräkning av pensionstillskott, dvs endast till den del sådan pension överstiger maxbeloppet för särskilt grundavdrag för här bosatta. Den som uppbär folkpension i form av förtidspension är skattskyldig för den del som överstiger uppburen folkpension och 52 % av pensiontillskottet. Har folkpensionen samordnats med yrkesskadelivränta eller annan livränta som anges i 17 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring föreligger skattskyldighet endast för den del av uppburet belopp som överstiger den folkpension som skulle ha utgått utan sådan samordning.

Anvisningar

till 19 §

punkt 3

Enligt 19 § KL räknas sådant statligt bostadsstöd som avses i punkt 3 av anvisningarna till paragrafen inte till skattepliktig inkomst. I nämnda anvisningspunkt räknas en rad stödformer upp.

Av framför allt praktiska skäl bör denna anvisningspunkt omarbetas så att

den inte måste ändras vid varje tillfälle en stödform tillkommer eller bortfaller. Jag föreslår således att bestämmelsen omarbetas redaktionellt så att den ges en generell utformning. Någon saklig ändring är således inte avsedd.

till 20 §

punkt 4

Bestämmelsen justeras så att begreppet förvärvskälla även syftar på inkomstslaget kapital (jfr hänvisningen i 2 § SIL till bl.a. 20 § KL).

punkt 5

I anvisningspunkten, som reglerar vad som är att hänföra till ej avdragsgill kapitalförlust, görs ett par anpassningar till de tidigare i år beslutade ändringarna.

Enligt nuvarande bestämmelser i *andra stycket b* räknas skada eller förstörelse av avskrivningsbar del av en markanläggning på grund av t.ex. brand inte som kapitalförlust utan som driftförlust. Ändringen är en konsekvens av att markanläggningar fortsättningsvis är avskrivningsbara oavsett användningssätt och av att avskrivningsunderlaget utgörs av hela anskaffningsvärdet (punkt 7 av anvisningarna till 23 §).Enligt nuvarande bestämmelser i *andra stycket c* är förlust på näringsbetingade aktier m.m. avdragsgill från bl.a. intäkt av rörelse. Bestämmelsen ändras så att i stället en direkt hänvisning görs till punkt 33 av anvisningarna till 23 § som innebär att en reaförlust är avdragsgill i näringsverksamhet endast om en motsvarande vinst skulle beskattas i näringsverksamhet (jfr punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 §).

till 22 §

punkt 1

Ändringen i *andra stycket* är en följd dels av att nuvarande 30 § SIL betecknas 31 § samma lag, dels av att en ny 30 § införts i SIL. Det första momentet i sist nämnda paragraf behandlar avyttringar av fordringar o.d. i utländsk valuta.

Ändringen i *tredje stycket* avser en hänvisning till en bestämmelse som flyttas. Det nuvarande undantaget från uttagsbeskattning i *fjärde stycket* omfattar endast vedbränsle. Den nu företagna justeringen innebär en återgång till tidigare regler (jfr prop. 1983/84:28 s.26). Att begreppet lantbruksenhet används utgör en anpassning till förslaget i propositionen om vissa frågor inför allmän fastighetstaxering år 1992 (prop. 1990/91:47) att utmönstra begreppet jordbruksfastighet ur fastighetstaxeringslagen. Uttagsbeskattning skall alltså inte ske för uttag av bränsle från en lantbruksenhet (jordbruksfastighet) för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på fastigheten. I det nya systemet kan en privatbostad inte ingå i en näringsfastighet. Med uttrycket "privatbostad på denna" avses att privatbostadsfastigheten rent geografiskt ligger inom den brukningsenhet som utgör lantbruksenhet.

punkt 2

I det nya *tredje stycket* anges att med utdelning jämställs även vissa andra utbetalningar från ett bolag till dess aktieägare. Vilka utbetalningar som avses framgår av 3 § 1 mom. tredje stycket SIL.

punkt 3

Ändringen är en redaktionell anpassning till förslaget till lag om värdepappersfonder (prop. 1989/90:153) som ersätter aktiefondslagen (1974:931).

punkt 5

Ändringen i *första stycket* innebär att beloppsgränsen i fråga om skyldigheten att vid avyttring av en näringsfastighet återföra värdeminskningsavdrag avseende byggnad och markanläggning tagits bort.

punkt 16

I anvisningspunkten som innehåller regler om räntefördelning görs bl.a. justeringar i fråga om hur intäkten skall fördelas i handelsbolagsbeskattade dödsbon och i handelsbolag. För att få mer enhetliga regler i de fall statslåneräntan läggs till grund för olika beräkningar görs dessutom i *första stycket* en justering som innebär att statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret skall vara avgörande (jfr anvisningspunkterna 10 och 14 till 32 §, punkten 12 övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i KL samt 3 § 4 och 12 mom. SIL).

Bestämmelserna om räntefördelning för handelsbolagsbeskattade dödsbon finns i *andra stycket*. Reglerna innebär att först beräknas ett underlag för boet i enlighet med de regler som gäller för fysiska personers kapitalunderlag för survavsättning (4 och 6 §§ survlagen). Om underlaget är negativt skall ett belopp motsvarande det negativa underlaget – bortsett från ett fribelopp på 50 000 kr. – multiplicerat med statslåneräntan tas upp som intäkt. Denna intäkt skall enligt de nu gällande reglerna fördelas efter storleken av varje delägares andel i boets inkomst. En sådan fördelning kan ge ett materiellt otillfredsställande resultat i de fall en eller flera delägare beroende på egen arbetsinsats har större andel i resultatet än som följer av andelen i själva boet. Ändringen innebär att intäkten i stället skall fördelas efter andelstal i boet.

Tredje stycket gäller för delägare i handelsbolag. Räntefördelningen görs då på delägarnivå. Utgångspunkten är inte K-survunderlaget utan andelens justerade ingångsvärde enligt 28 § SIL. Om handelsbolaget direkt eller indirekt genom handelsbolag innehar fastigheter eller bostadsrätter m.m. skall ingångsvärdet minskas om en värdering av fastigheterna etc. enligt 6 § survlagen ger ett lägre värde än vid en värdering enligt 5 § survlagen. Enligt de nuvarande bestämmelserna skall en så stor del av skillnadsbeloppet som svarar mot delägarens andel i handelsbolagets inkomst dras från det justerade ingångsvärdet. Ändringen innebär att skillnadsbeloppet i stället skall fördelas enligt andelstalet.

Enligt de nu gällande bestämmelserna i *fjärde stycket* skall underlaget för räntefördelning minskas med ackumulerade underskott i förvärvskällan i

den mån inte avdrag medgetts enligt 33 § 3 mom. (underskott avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet). Genom hänvisningarna i styckets sista mening gäller bestämmelserna för både enskilda näringsidkare med egen firma och delägare i handelsbolag. Underskott i förvärvskällan påverkar emellertid normalt inte det justerade ingångsvärdet och ger alltså inte upphov till räntefördelning för delägare i handelsbolag (jfr prop. 1989/90:110 s. 725). Ett undantag gäller för faktiskt utnyttjade underskott enligt 33 § 3 mom. Ändringen innebär att bestämmelserna slopas för delägare i handelsbolag.

till 23 §

punkt 6

Har en byggnad i näringsverksamhet tidigare varit privatbostad skall enligt de nuvarande bestämmelserna i *åttonde stycket* värdeminskningsavdrag anses ha åtnjutits med 1,5 % av anskaffningsvärdet för varje beskattningsår fastigheten eller fastighetsdelen utgjort privatbostad. Genom ändringen klargörs att detta inte gäller i de fall karaktärsbytet föranleder avskattning enligt 3 § 1 mom. SIL, dvs. då den tidigare privatbostaden blir omsättningstillgång (lager). I sådant fall utgörs anskaffningsvärdet av marknadsvärdet vid karaktärsbytet och några värdeminskningsavdrag skall alltså inte anses ha åtnjutits (jfr anvisningspunkterna 7 och 12 med specialmotivering).

punkt 7

Ändringen utgör i fråga om markanläggningar en motsvarighet till ändringen i föregående anvisningspunkt (jfr anvisningspunkten 12 med specialmotivering).

punkterna 9 och 10

Ändringen utgör en redaktionell anpassning till förslaget att utmönstra begreppet jordbruksfastighet ur fastighetstaxeringslagen (prop. 1990/91:47).

punkt 12

Det skattemässiga restvärdet för byggnads- eller markinventarium som hör till en fastighet som tidigare varit privatbostadsfastighet utgörs enligt de nuvarande bestämmelserna i *fjärde stycket* av det ursprungliga anskaffningsvärdet minskat med 20 % per år, högst fem, som den skattskyldige haft inventariet och fastigheten varit privatbostadsfastighet. Genom ändringen klargörs att detta inte gäller i de fall karaktärsbytet föranleder avskattning enligt 3 § 1 mom. SIL, dvs. då den tidigare privatbostadsfastigheten blir omsättningstillgång (lager). I sådant fall utgörs anskaffningsvärdet av marknadsvärdet vid karaktärsbytet och någon minskning av avskrivningsunderlaget skall inte ske (jfr anvisningpunkterna 6 och 7 med specialmotivering).

punkt 23

Ändringen syftar till att uppnå större likformighet mellan anställda och näringsidkare vad gäller grupplivförsäkring och har närmare behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.11.

punkt 33

I anvisningspunkten regleras avdragsrätten för reaförluster. En komplettering görs för reaförluster på förpliktelser. Den ändrade hänvisningen till 3 § 2 mom. SIL föranleds av att momentet kompletterats med ett nytt stycke som behandlar valutakursförluster. Ändringarna i övrigt föranleds av en samordning med bestämmelsen i punkt 5 andra stycket c till 20 §.

till 24 §

punkt 1

I anvisningspunkten har gjorts en konsekvensändring med anledning att bestämmelserna om beskattning av utländsk valuta skjutits in som en ny 30 § i SIL.

punkt 4

I anvisningspunkten regleras värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta. Reglerna omfattar all inkomst av näringsverksamhet och skall därför tillämpas även för skattskyldiga som inte är redovisningsskyldiga (t.ex. uthyrning av privatbostadsfastighet). Regeln gäller för alla slags fordringar och skulder (företagens egen kreditgivning, banktillgodohavande etc.).

Enligt *första stycket* är balansdagens kurs utgångspunkten för värderingen. I de fall god redovisningssed föreskriver en annan värdering tillämpas denna även vid beskattningen. Av bestämmelserna följer att avdrag medges för den avsättning till valutakursreserv som är nödvändig för att värderingen skall vara förenlig med god redovisningssed. I fråga om valutasäkring skall den utländska posten värderas till det belopp som är motiverat med tanke på terminskontrakt e.d. Ett företag som följer BFNs rekommendation kan i princip utgå från att värderingen godtas vid beskattningen.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om en schablonintäkt. Intäkten skall beräknas som ett belopp motsvarande 54 % av valutakursreserven multiplicerat med statslåneräntan vid årets utgång. I de fall en fordring eller skuld är föremål för valutasäkringsåtgärd skall intäkt beräknas endast till den del som fordringen eller skulden inte är effektivt säkrad.

till 32 §

punkt 10

Bestämmelsen innehåller regler om förmån av räntefria eller lågförräntade lån som arbetsgivare lämnat arbetstagare. Bestämmelsen kompletteras på så sätt att det klart framgår att reglerna skall tillämpas endast när det gäller en förmån. Såvitt avser arbetsgivare som i sin ordinarie verksamhet erbjuder lån till allmänheten uppstår en skattepliktig löneförmån om de anställda erbjuds lån till mer fördelaktiga villkor än de som allmänheten erbjuds. För övriga arbetsgivare, som inte sysslar med kreditgivning, får vid bedömandet huruvida en förmån utgått eller ej jämförelse göras med de marknadsmässiga villkor avseende kreditgivning som gällde vid tiden för lånets upptagande.

När det sålunda konstaterats huruvida en förmån föreligger eller ej skall förmånen värderas. Förmånens värde beräknas till skillnaden mellan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan.

Bestämmelsen har även kompletterats med en regel som anger hur förmånens värde skall beräknas vid lån upptagna i utländsk valuta. Värdet skall beräknas till skillnaden mellan marknadsräntan vid utgången av november året före beskattningsåret för lån i den aktuella valutan med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan. Med marknadsränta avses den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar, dvs. en räntesats som motsvarar statslåneräntan.

punkt 14

I *första stycket* har den ändringen gjorts att stycket omfattar ett fåmansföretags förvärv av all egendom från utomstående. Undantag görs endast för bilar.

Ändringen i *andra stycket* är av redaktionell natur.

Sjätte stycket har anpassats till den nya lydelsen av punkt 10 av anvisningarna till 32 §.

till 33 §

punkt 7

I *andra stycket* har procentsatsen för schablonavdraget för egenavgifter höjts till 25 % för skattskyldiga som vid ingången av året före taxeringsåret inte fyllt 65 år. Vidare har införts en bestämmelse om att den som vid ingången av året före taxeringsåret fyllt 65 år eller som har avlidit under året före taxeringsåret skall medges schablonavdrag med 18 %. Den lägre procentsatsen beror på att det endast är särskild löneskatt som blir aktuell i sistnämnda fall.

Fjärde stycket har upphävts med anledning av de förändringar som företagits i andra stycket.

till 48 §

punkt 1

För att klargöra att vad som räknas som folkpension enligt denna anvisningspunkt utgör folkpension även vid tillämpning av 53 § 1 mom. a har en hänvisning till detta senare lagrum tagits in i denna punkt. I övrigt har ändringarna kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 3.10.

till 53 §

punkt 2

Erhåller utomlands bosatt person, som på grund av anställning eller uppdrag eller som i sin egenskap av styrelseledamot eller liknande vistas här tillfälligt, ersättning för sina utlägg för kostnad för logi eller kostnad för resor till och från Sverige utgör inte sådan ersättning skattepliktig inkomst för mottagaren. Inte heller skall sådan person beskattas om arbetsgivaren direkt betalar

eller faktureras för sådana kostnader eller om arbetsgivaren resp. bolaget eller den juridiska personen disponerar lägenhet och kostnadsfritt tillhandahåller sådan lägenhet för den period under vilken arbetet utförs eller förrättningen pågår. När det gäller kostnader för resor avses endast ersättning för kostnad för resan till resp. från Sverige vid anställningens början eller slut eller i samband med förrättningen och således inte för hemresor under pågående anställningsperiod. Det sagda gäller oavsett om resan företas med allmänna kommunikationer eller med egen eller arbetsgivarens bil.

punkt 10

Ändringarna är redaktionella och avser två hänvisningar som blivit inaktuella till följd av de tidigare i år beslutade ändringarna.

till 54 §

punkt 3

Specialregeln i *andra stycket* avseende anställning ombord på utländskt fartyg med svenskt driftsintresse som går i oceanfart, den så kallade sexmånadersregeln, avsågs gälla enbart taxeringsåren 1986 – 1988 men har förlängts till att gälla t.o.m. 1991 års taxering. Denna ändring innebär att regeln förlängs att gälla ytterligare ett år, dvs. t.o.m. 1992 års taxering.

Övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i KL

punkt 12

Ändringen är en konsekvensändring till den ändrade avläsningstidpunkten för statslåneräntan i punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL.

punkt 13

Vid 1992 års eller vid förlängt räkenskapsår 1993 års taxering skall någon räntefördelning inte ske. Detta följer av punkten och punkt 6 övergångsbestämmelserna till survlagen. Underlaget för räntefördelning är ju vid övergången identiskt med övergångsposterna enligt nämnda bestämmelser. I andra stycket punkten finns en bestämmelse av skatteflyktskaraktär för att förhindra att delägare i handelsbolag framkallar ett negativt underlag eller med andra ord en stor övergångspost genom överuttag inför övergången. Bestämmelsen innebär att övergångsposten skall minskas för det fall delägaren under beskattningsår som taxeras år 1991 gjort uttag som överstiger såväl hans skattemässiga nettoinkomst från bolaget som hans andel i bolagets (civilrättsliga) resultat. Ändringen klargör att någon räntefördelning inte heller i sådana fall skall ske vid 1992 års taxering eller – om på grund av förlängt räkenskapsår delägaren inte skall taxeras för inkomst av handelsbolaget då – vid 1993 års taxering.

punkt 26

Ändringen har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 3.13.

punkt 28

Ändringen har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 3.13.

punkt 29

Ändringen har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 3.10.

Övergångsbestämmelser

punkt 1

De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av övergångsbestämmelserna.

punkt 2

Äldre regler skall gälla fullt ut om medel till följd av beslut om likvidation eller fusion skiftats ut redan under år 1990 eller tidigare även om bolaget upplöses först år 1991 eller senare. Utbetalningar som är hänförliga till sådana likvidationer eller fusioner skall således aldrig beskattas som utdelning. Däremot kan reavinstbeskattning komma i fråga om utskiftat belopp överstiger anskaffningspriset på aktierna. De nya reglerna om att en aktie skall anses avyttrad utan vederlag när bolaget upplösts är givetvis inte heller tillämpliga i sådana fall.

punkt 3

Övergångsbestämmelsen har kommenterats i avsnitt 3.3.12.

punkt 4

Den nya regleringen i punkt 1 av anvisningarna till 22 § innebär såväl en utvidgning som en begränsning av uttagsbeskattningen. En tillämpning av de nya reglerna fullt ut vid 1992 års taxering skulle därför i vissa fall komma i konflikt med retroaktivitetsförbudet. I punkten anges därför att de äldre föreskrifterna då skall tillämpas för uttag av vedbränsle före ikraftträdandet.

punkt 5

I punkten anges att de nya reglerna om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta inte skall tillämpas för beskattningsår som börjat före ikraftträdandet.

9.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

1 § 3 mom.

I momentet anges för närvarande att andra juridiska personer än dödsbon skall betala statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet. Svenska aktiefonder är inte juridiska personer men väl skattesubjekt (jfr 2 § 10 mom. och 6 § 5 mom.). Genom ändringen klargörs att aktiefondernas inkomst är hänförlig till näringsverksamhet. Ändringen säkerställer också att inkomst-

beräkningen görs enligt bokföringsmässiga grunder. I enlighet med förslaget till lag om värdepappersfonder (prop. 1989/90:153) som ersätter aktiefondslagen (1974:931) används benämningen värdepappersfonder.

2 § 4 mom.

Ändringarna i *första stycket* innebär att fusion enligt banklagstiftningen mellan moderföretag och helägt dotterbolag kommer att omfattas av kontinuitetsreglerna. Detsamma gäller fusion mellan ekonomisk förening och helägt dotterbolag.

Ändringen i *nionde stycket* beror på att 30 § ändrat beteckning till 31 §.

I *tionde stycket* finns en uppskovsregel. Den innebär att vinst vid en koncernintern avyttring av organisationsaktier eller -andelar inte utlöser någon beskattning. Vid en senare avyttring beräknas i gengäld vinsten med utgångspunkt i överlåtarens anskaffningskostnad. Den nuvarande regelns tillämplighet förutsätter bl.a. att moderföretaget är aktiebolag eller ekonomisk förening. Genom ändringen utvidgas uppskovsregelns tillämplighet till att omfatta även de fall då moderföretaget är sparbank eller ömsesidigt skadeförsäkringsföretag.

I *elfte stycket* har en redaktionell ändring gjorts.

2 § 6 mom.

Avdragsrätten för avsättning till utjämningsfond liksom avsättning till regleringsfond har redan slopats (prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651). Samtidigt upphävdes bl.a. bestämmelser om vad som förstås med utjämningsfod (sextonde stycket i lagrummets lydelse intill den 1 juli 1990). En minskning av utjämningsfond – liksom en minskning av regleringsfond för trafikförsäkring – utgör även fortsättningsvis skattepliktig intäkt (åttonde stycket). De nuvarande bestämmelserna i *åttonde stycket* andra meningen om vad som skall anses utgöra en minskning av en utjämningsfond upphävs nu. Att äldre föreskrifter i momentet skall tillämpas i fråga om vad som skall förstås med utjämningsfond samt vad som skall anses utgöra en minskning av en sådan fond anges i den nu föreslagna punkt 12 a övergångsbestämmelserna till lagen (1990:561) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

2 § 10 mom.

I det nya *andra stycket* har införts en bestämmelse som innebär att investmentföretag får avdrag för förlust som uppkommit till följd av att aktier, som företaget äger, blir värdelösa därför att ifrågavarande bolag upplösts genom likvidation eller vissa i lagtexten angivna fusionsfall. Avdragsrätten är begränsad till ett belopp motsvarande utbetalning från bolaget under likvidationsåret och året dessförinnan. Denna utbetalning kan utgöras av såväl sedvanlig utdelning som utskiftning från bolaget.

Ändringen i *sista stycket* är en följd av att benämningen aktiefond ändrats till värdepappersfond (jfr prop. 1989/90:153).

2 § 14 mom.

Enligt *första stycket* är avdragsrätten för juridiska personer utom dödsbon begränsad när det gäller förlust vid avyttring av kapitalplaceringsaktier och

andra finansiella instrument. Tillägget i *tredje meningen* innebär att denna begränsning inte gäller förlust som uppkommit till följd av att aktier blir värdelösa på grund av att bolaget upplöses genom likvidation eller vissa fusioner. Sådan förlust är avdragsgill till den del förlusten motsvaras av utdelning från bolaget under likvidationsåret och året dessförinnan.

3 § 1 mom.

I ett nytt *andra stycke* har införts en regel som anger att valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta hänförs till reavinst. Eftersom begreppet avyttring endast kan avse en tillgång krävs det ett sådant tillägg för att reavinstbeskatta en kursvinst på skuld. Det kan anmärkas att vinst på skulder inte ingår i den uppräkning av skattepliktiga vinster som görs i första stycket. Reavinstbeskattningen kan i fråga om vinst på skuld enbart avse vinst som är hänförlig till valutakursförändring.

I det nya *tredje stycket* anges att vissa utbetalningar från bolaget till aktieägare skall likställas med utdelning. Med utdelning avses således även utbetalning från aktiebolag eller bankaktiebolag i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Utbetalning kan omfatta såväl utbetalningar i pengar som överföring av annan egendom. Någon ändring i nuvarande praxis i fråga om återbetalning av villkorliga aktieägartillskott är inte avsedd. Som utdelning behandlas enligt *andra meningen* även utbetalning av fusionsvederlag vid sådana fusioner som avses i 14 kap. 1 och 2 §§ ABL samt 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen. Däremot anses inte fusion enligt 14 kap. 8 § ABL mellan moderbolag och helägt dotterbolag samt fusioner mellan moderföretag och helägda dotterbolag på bank- och föreningsområdet innebära att skattepliktig utbetalning till aktieägare anses ha skett. I *tredje meningen* finns en regel som innebär att även utbetalning från ett utländskt bolag i samband med nedsättning av bolagets kapital eller upplösning av bolaget behandlas som utdelning. Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning skall anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen skall baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från svenska bolag.

3 § 2 mom.

Första stycket har justerats i fråga om avdragsrätten för inskränkt skattskyldiga. Inskränkt skattskyldiga har hitintills inte haft avdragsrätt för ränteutgifter och reaförluster som inte kan hänföras till förvärvskälla i Sverige. I 3 § 2 mom. anges att ränteutgifter är avdragsgilla även om de inte utgör kostnader för att förvärva intäkterna. Regeln innebär att ränteutgifter för konsumtionslån är avdragsgilla. Samma reglering gäller för reaförluster. Dessa bestämmelser i det nya inkomstslaget kapital skulle emellertid kunna tolkas som att ränteutgifter och reaförluster även för inskränkt skattskyldiga blir generellt avdragsgilla. Det skulle innebära att den som är bosatt utomlands och arbetar i Sverige en viss tid får möjlighet att göra avdrag i kapital för alla sina ränteutgifter, dvs. även sådana räntor som inte är hänförliga till kapital

i Sverige. Tjänsteinkomsten skulle, med en sådan tillämpning, i många fall bli helt skattefri såväl i Sverige som utomlands. Detta är självfallet inte en avsedd effekt. Andra momentet ändras därför så att den generella avdragsrätten för ränteutgifter och reaförluster begränsas. Om ränteutgiften inte är en omkostnad för intäkternas förvärvande får en inskränkt skattskyldig inte dra av utgiften. En reaförlust är endast avdragsgill om skattskyldighet hade förelegat i Sverige för motsvarande reavinst.

I praxis har avdrag vägrats för kostnader för bankgaranti (RÅ 84 1:37). Bankgarantiavgiften har inte jämställts med ränta och har inte heller ansetts som förvaltningskostnad. I propositionen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning uttalades att det inte fanns skäl att frångå denna praxis (prop. 1989/90:110 s.404). Följande kan tilläggas. En grundläggande bestämmelse i andra momentet anger att från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande. Om en bankgarantiavgift utgör en kostnad för att förvärva intäkterna är avgiften således avdragsgill i kapital.

Andra stycket, som innehåller regler om ränteavdragsbegränsningar, har kompletterats med bestämmelser som innebär att endast vissa ränteinkomster höjer utrymmet för fullt avdragsgilla ränteutgifter.

Den nya ränteavdragsbegränsningsregeln medger inte att avdragstaket höjs på grund av ränteinkomster på framtidskonton o.d., fordringar i utländsk valuta, obligationer som emitterats till underkurs, obligationer med varierande räntesats under löptiden eller ränta som inte betalas årligen, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och andelar i räntefonder. Med obligation som emitterats till underkurs avses skuldebrev som getts ut till en kurs som understiger 90 % av skuldebrevets nominella belopp. Med begreppet likvärdiga fordringar avses inlåningskonton hos andra kreditgivare än bank. Den kvittningsgilla räntan på banktillgodohavanden och liknande inlåningskonton skall vara tillgänglig för lyftning senast den 31 december beskattningsåret och avse hela den fram till årets utgång upplupna räntan. I fråga om obligationer krävs att den upplupna räntan skall betalas ut varje år vid en eller flera tidpunkter. Den årliga kupongen kan således vara tillgänglig för lyftning även efter årets utgång, t.ex. i mars månad. Även reavinst enligt 29 § 2 mom. på sådan tillgång höjer ränteavdragstaket. Det förhållandet att ränteinkomster mottas i förskott hindrar självfallet inte att ränteinkomsterna höjer ränteavdragstaket.

För att uppnå enhetlighet i fråga om tidpunkten för att bestämma statslåneräntan har det gjorts en ändring i *tredje stycket*.

I ett nytt *fjärde stycke* sägs att som realisationsförlust räknas också valutakursförlust på skulder och fordringar i utländsk valuta. Dessa förluster är liksom andra reaförluster enligt huvudregeln avdragsgilla till 70 %.

Ändringen i *femte stycket* är föranledd av de nya reglerna för beskattning av reavinst på andel i räntefond (jfr 27 § 1 och 6 mom.).

3 § 4 mom.

Ändringen är en konsekvens av den ändrade avläsningstidpunkten för statslåneräntan i punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL.

3 § 9 mom.

Ändringen är en redaktionell anpassning till förslaget till lag om värdepappersfonder (prop. 1989/90:153) som ersätter aktiefondslagen (1974:931).

3 § 10 mom.

Enligt *första stycket* första meningen skall vad som gäller om utdelning från utländskt bolag tillämpas även på utdelning från annan utländsk juridisk person. Detta gäller dock inte sådana utbetalningar som enligt 3 § 1 mom. tredje stycket skall jämställas med utdelning. Sådana utbetalningar från en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag beskattas inom reavinstsystemet.

I *första stycket* andra meningen har gjorts en redaktionell ändring.

3 § 12 mom.

I syfte att skapa enhetliga regler i de fall då statslåneräntan läggs till grund för olika beräkningar har i *första stycket* gjorts en justering som innebär att statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret skall vara avgörande.

Andra stycket har kompletterats med en regel som klargör vem som får tillgodoräkna sig sparad utdelning för det fall att aktierna bytt ägare under beskattningsåret.Om det finansiella instrumentet ger avkastning flera gånger under ett år, vilket kan förekomma bl.a. för konvertibla skuldebrev, skall den som äger instrumentet vid det första betalningstillfället tillgodoräkna sig sparad utdelning.

I *tredje stycket* har en särskild bestämmelse införts för det fall att aktie i fåmansföretag förlorat sitt värde till följd av att företaget upplösts genom likvidation eller fusion. Enligt första stycket skall utdelning utöver viss nivå (överskjutande belopp) tas upp som intäkt av tjänst. Eftersom begreppet utdelning enligt 3 § 1 mom. tredje stycket innefattar bl.a. utskiftning kommer dessa bestämmelser även att bli tillämpliga på utskiftade belopp. Det överskjutande beloppet, beräknat enligt bestämmelserna i första stycket, skall då minskas med den reaförlust som uppkommit. Detta innebär att ett motsvarande belopp skall tas upp som inkomst av kapital (jfr emellertid bestämmelsen i 27 § 5 mom. tredje stycket SIL enligt vilken reaförlusten får kvittas fullt ut till den del beloppet motsvaras av utdelning från bolaget under året och året dessförinnan).

I *fjärde stycket* har tagits in de nya bestämmelserna för den särskilda uppräkning som ökar det kapitalbeskattade utrymmet i fråga om aktier och andelar som har anskaffats före år 1990. Uppräkningen går som längst tillbaka till år 1970 och grundas på förändringar i konsumentprisindex. Vid nyemission skall anskaffningskostnaden hänföras till emissionsåret när uppräkning görs. Aktiernas anskaffningskostnader räknas upp med de omräkningstal som RSV fastställt för beräkning av reavinster på fastigheter under beskattningsåret 1990. Uppräkningsregeln är också tillämplig på ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Det nya undantaget från tjänsteinkomstbeskattning av reavinster i form av ett beloppstak har tagits in i *sjätte stycket*. Bestämmelsen skall tillämpas

så att man lägger ihop närståendekretsens sammanlagda reavinster utöver kvarstående sparad utdelning under tio beskattningsår. När dessa vinster överstiger 200 basbelopp skall överskjutande vinst i sin helhet beskattas som inkomst av kapital. När flera närstående säljer under samma beskattningsår skall den tjänstebeskattade delen av vinsten proportioneras mellan dem. När de däremot säljer under olika beskattningsår inom tioårsperioden kan det hända att den som säljer senare tjänar på detta. Eftersom reglerna tillämpas inom en krets av närstående måste detta godtas. Vid tillämpning av beloppstaket beaktas inte vinster som redovisats i inkomstslaget tjänst för avyttringar som ligger mer än tio beskattningsår före det aktuella beskattningsåret. I nionde stycket anges att vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksamma i företaget i betydande omfattning. Syftet är att företag som drivs gemensamt av många obesläktade delägare, som alla arbetar i företaget, skall behandlas som fåmansföretag. Om t.ex. 20 konsulter säljer sitt företag blir beloppstaket således tillämplig endast i den mån vinsten överstiger 200 basbelopp för resp. konsult. Om närstående till konsulterna också äger aktier blir reglerna om närståendekretsen tillämpliga på resp. konsult.

I *sista stycket* har tagits in en bestämmelse som begränsar uppräkningen av kapitalbeskattat utrymme i fråga om andra finansiella instrument i företaget än aktier och andelar. Till statslåneräntan läggs i dessa fall endast en procentenhet (jfr avsnitt 4.5.4). Här anges också att den nya uppräkningen av anskaffningskostnader för aktier som förvärvats före år 1990 inte medges för ifrågavarande finansiella instrument.

Momentet har också justerats så att de tidsgränser som i lika avseenden påverkar tillämpningen av bestämmelserna anknyts till beskattningsår.

6 § 1 mom.

Lagrummet har, till följd av att skattskyldigheten till statlig inkomstskatt för inkomst av tjänst föreslås slopad för utomlands bosatt, omredigerats så att det innefattar en uttömmande uppräkning av de inkomster för vilka skattskyldighet till statlig inkomstskatt föreligger för person som är begränsat skattskyldig.

6 § 5 mom.

Ändringen är en redaktionell anpassning till förslaget till lag om värdepappersfonder (prop. 1989/90:153) som ersätter aktiefondslagen (1974:931).

24 § 1 mom.

I *tredje stycket* har förts in en komplettering som anger att anskaffningsvärdet, i förekommande fall beräknat enligt genomsnittsmetoden, övertas i samband med förvärv av fordran eller skuld i utländsk valuta genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som inte är jämförligt med köp eller byte.

Ett nytt *femte stycke* har införts. Stycket har följande innebörd. När en

avyttring resulterat i en fordran i utländsk valuta och försäljningsintäkten växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen tillämpas den faktiska växlingskursen på växlingsdagen när intäktens värde beräknas. I gengäld sker ingen särskild kursvinstberäkning enligt 30 § 2 mom. för tiden efter avyttringen (jfr 30 § 2 mom. femte stycket första meningen). Om endast en del av försäljningsintäkten växlas till inhemsk valuta inom 30 dagar skall den faktiska växlingskursen tillämpas för denna del. För övrig del tillämpas avyttringsdagens kurs. Beskattning av kursvinst för denna del för tid efter avyttringsdagen sker normalt vid senare tillfälle.

24 § 2 mom.

Momentet innehåller bestämmelser om vad som skall anses som en avyttring. I samband med skattereformen infördes i *första stycket andra meningen* en bestämmelse om att det förhållandet att aktier eller andra finansiella instrument blir definitivt värdelösa genom upplösning av ifrågavarande bolag genom konkurs eller likvidation jämställs med avyttring. Det innebär bl.a. att vid nedsättning av aktiekapitalet skall avyttring inte anses föreligga i andra fall än när nedsättningen genomförs på så sätt att ägaren definitivt avhänts aktierna. En indragning eller inlösen av aktierna skall således alltjämt anses innebära en avyttring.Bestämmelsen att avyttring skall anses föreligga när bolaget upplöses genom likvidation har här kompletterats med en regel som tar sikte på fusionsfallen. Eftersom alla utbetalningar till aktieägaren vid likvidation eller fusion skall behandlas som utdelning kan utbetalat belopp inte till någon del anses utgöra vederlag för själva aktien. Bolagets upplösning kommer därför alltid att leda till en reaförlust motsvarande anskaffningspriset på aktien. När det gäller utländska bolag är det utan betydelse på vilket sätt bolaget upplösts. Det avgörande är att det är fråga om en slutlig och verklig förlust.

Bestämmelserna i detta moment är inte tillämpliga på omsättningsaktier. Utskiftning på grund av innehav av aktier som utgör omsättningstillgång beskattas på sedvanligt sätt som inkomst av näringsverksamhet. Den värdenedgång som uppkommer på aktierna genom utskiftningen får betydelse för lagervärderingen vid beskattningsårets utgång.

I *fjärde stycket* har benämningen aktiefond ändrats till värdepappersfond (jfr prop. 1989/90:153).

24 § 4 mom.

Momentets fjärde stycke förtydligas så att det framgår att stycket endast tar sikte på terminsavtal som utgör finansiella instrument. Sistnämnda begrepp behandlas i prop. 1989/90:110 s. 722 i specialmotiveringen till 27 § 1 mom. Innebörden av förtydligandet är att särregleringen i fråga om skattskyldighetens inträde endast tillämpas på sådana terminer som är avsedda att omsättas på kapitalmarknaden. Samma ordning gäller för optioner. De särskilda reglerna för optioner resp. terminer i tredje och fjärde styckena i momentet kan således inte tillämpas på avtal som fått etiketten options- eller terminsavtal men som rent faktiskt utgör ett vanligt försäljningsavtal. Det sagda följer för övrigt redan av den allmänna principen att beskattningen skall grundas på den verkliga innebörden av en transaktion (jfr prop. 1989/90:110 s. 395 f.).

25 § 11 mom.

Momentet som uteslutande gäller fysiska personer och dödsbon är nytt. Av bestämmelsen framgår att vinst vid avyttring av en näringsfastighet under vissa förutsättningar skall minskas med ett belopp motsvarande ett underskott som redovisats i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Det saknar betydelse om vinsten – beräknad enligt bestämmelserna i 25 § 1–10 mom. – skett enligt en konventionell metod eller enligt den särskilda schablonregeln i 25 § 9 mom. fjärde stycket SIL. Bestämmelsen tar sikte på den situationen att en näringsfastighet avyttras med vinst samtidigt som den förvärvskälla vartill fastigheten varit att hänföra redovisar ett underskott. I så fall skall underskottet räknas av mot vinsten. Åtgärden är den sista som sker vid vinstberäkningen. Sådan avräkning skall ske innan motsvarande avräkning skall ske mot vinst vid avyttring av bostadsrätt som inte är privatbostad och som avyttrats samma år och som hört till samma förvärvskälla. Nu aktuell avräkning skall också ske innan bestämmelserna i 33 § 3 mom. KL kan tillämpas. Ett belopp som dras av från vinst vid tillämpning av denna bestämmelse får aldrig vara större än vinsten före avdraget.

26 § 5 mom.

I *första stycket* regleras frågan om vad som skall anses som förbättringskostnader. Stycket har utökats med c och d. I c – motsvarande det borttagna femte stycket– stadgas att såsom förbättringskostnader skall räknas bostadsrättens andel i föreningens kostnader för ny-, till- och ombyggnad av fastigheten som skett under lägenhetshavarens innehavstid. Av d framgår att bostadsrättens andel i föreningens utgifter för reparation och underhåll av fastigheten också skall räknas som förbättringskostnader i den mån fastigheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet av lägenheten.

Av *andra stycket* framgår att en utgift som vid inkomsttaxeringen behandlats som en omkostnad i näringsverksamhet inte räknas som förbättringskostnad. Av ett tillägg framgår att denna bestämmelse endast avser utgifter för lägenhetsinnehavarens egna åtgärder på lägenheten, dvs. sådana förbättringskostnader som avses i första stycket a och b.

I *fjärde stycket* uppställs vissa ytterligare villkor för att utgifter enligt första stycket skall anses som förbättringskostnader. Av bestämmelsen framgår att beloppsgränsen 5 000 kr. för visst år avser lägenhetsinnehavarens egna utgifter för förbättringsarbeten på lägenheten, hans andel av föreningens kostnader för ny-, till- och ombyggnad av föreningsfastigheten, lägenhetsinnehavarens egna utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll samt hans andel av föreningens utgifter av detta slag som lagts ned på fastigheten. Vidare framgår – om åtgärderna avser värdehöjande inre eller yttre reparation och underhåll – att avdragsrätten endast gäller utgifter som har lagts ned de senaste fem åren före avyttringen. I fråga om sådana utgifter gäller vidare att avdragsrätt endast föreligger i den mån lägenheten resp. fastigheten vid avyttringen alltjämt befinner sig i bättre skick än vid lägenhetsförvärvet.

26 § 9 mom.

Beträffande detta moment – som är nytt – kan hänvisas till vad som anförts beträffande näringsfastigheter i specialmotiveringen till 25 § 11 mom. Härutöver kan anmärkas av vinst vid avyttring av en bostadsrätt som inte är privatbostad skall minskas med underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet sedan underskottet justerats med hänsyn till vad som redan kan ha utnyttjats enligt 25 § 11 mom.

27 § 1 mom.

I momentet har angetts att vissa finansiella instrument som delvis består av fordringar skall beskattas enligt aktievinstreglerna endast om fordringen är utställd i svenska kronor. Ändringen innebär att finansiella instrument som till någon del består av en fordran i utländsk valuta skall beskattas enligt bestämmelserna i 30 §. Det gäller konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som är utställda i utländsk valuta. Det gäller också optioner och terminer vars underliggande egendom är nyssnämnda typ av fordran. Skuldebrev med optionsrätt beskattas dock som två separata instrument även om optionsrätten inte avskiljts (jfr avsnitt 4.4).

Ändringen i fråga om skuldebrev som emitterats förenade med optionsrätt har föranlett ändringar i momentet. Skuldebrev som är eller har varit förenade med optionsrätt samt optionsbevis ingår inte längre i uppräkningen av instrument som avses i bestämmelsen. Uttrycket teckningsoption har tillkommit i denna uppräkning. Ändringen medför att ett sådant skuldebrev i svenska kronor alltid reavinstbeskattas enligt 29 §. Optionsrätten reavinstbeskattas alltid enligt 27 § vare sig den avskiljts eller ej.

Ett skuldebrev i utländsk valuta förenat med optionsrätt beskattas således enligt 30 § och optionsrätten beskattas enligt 27 §. De värdepapper som beskattas enligt valutareglerna i 30 § får inte en utökad kvittning på det sätt som gäller för aktier.

27 § 3 mom.

Momentet innehåller bestämmelser om den s.k. restvärdemetoden. Bestämmelserna tillämpas på såväl köp- som teckningsoption som den skattskyldige erhållit genom förvärv av skuldebrev förenat med sådan option. Med förvärv avses även annat förvärv än förvärv genom teckning av skuldebrev förenat med optionsrätt.

Om ett skuldebrev löses in till sitt nominella belopp leder restvärdemetoden i allmänhet till att skuldebrevet visar en vinst. Anskaffningsvärdet för optionsrätten får dras av som en reaförlust om optionen inte utnyttjas (24 § 2 mom. första stycket SIL). Denna förlust är avdragsgill till endast 70 % om marknadsnotering inte föreligger. Om optionsrätten i ett sådant fall är marknadsnoterad och det inte finns några kvittningsgilla vinster enligt 27 § 5 mom. SIL får förlusten bara dras av till 70 % mot vinsten på skuldebrevet.

27 § 5 mom.

Ändringen i *första stycket* är redaktionell.

I *andra stycket* är benämningen aktiefond ändrad till värdepappersfond (jfr prop. 1989/90:153).

I nuvarande första och andra styckena finns ett undantag från den generella avdragsbegränsningen till 70 % för reaförluster. *Tredje stycket* är nytt och innehåller ytterligare ett undantag från den generella avdragsbegränsningen. Full kvittning medges för förlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller fusion till den del förlusten svarar mot utdelning som erhållits från bolaget under beskattningsåret och året dessförinnan. I den mån förlusten är större gäller de vanliga kvittningsreglerna i 3 § 2 mom. femte stycket.

27 § 6 mom.

Av momentet framgår att vinst eller förlust vid avyttring av marknadsnoterad andel i värdepappersfond med ett värdepappersinnehav som enbart utgörs av skuldebrev i svenska kronor skall beskattas som ränta. Utdelning på andelar i fonden anses dock inte som ränta (jfr 3 § 9 mom. sista stycket). Benämningen aktiefond ändras till värdepappersfond (jfr prop. 1989/90:153).

30 §.

Nuvarande bestämmelser har flyttats till 31 §. I 30 § har införts nya regler om valutakursvinster och valutakursförluster m.m.

30 § 1 mom.

Momentet utgör för utländska fordringar motsvarigheten till 29 §. I 29 § regleras reavinstberäkning vid avyttring av fordringar utställda i svenska kronor och i 30 § 1 mom. finns regler för beräkning av reavinst vid avyttringar av fordringar i utländsk valuta. Här regleras även reavinstberäkningen för finansiella instrument (optioner och terminer) vars underliggande egendom till någon del består av utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta eller är relaterad till ett index för utländsk valuta. Bestämmelserna gäller även innehav av sedlar och mynt i utländsk valuta. Begreppet avyttring har berörts i avsnitt 4.1.4. Här kan anmärkas att även en amortering på fordran i praxis ansetts som (del)avyttring för fordringsägarens del. En återbetalning på lån innebär dock inte att gäldenären avyttrat sin skuld i skatterättslig mening.I momentet anges att genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom. första stycket skall tillämpas vid vinstberäkningen. Metoden beskrivs i specialmotiveringen till 27 § 2 mom. (prop. 1989/90:110 s. 722).

Enligt den allmänna princip som gäller vid beskattningen skall anskaffningsvärde och försäljningsintäkt räknas om till svenska kronor. Därmed kommer även den valutakursvinst eller valutakursförlust som kan ha uppkommit vid innehavet att beskattas tillsammans med marknadsvärdeändringen på fordringen. Eftersom kursvinsten beskattas i samband med denna reavinstberäkning skall det inte göras någon separat kursvinstberäkning när en fordran avyttras. Om växling skett till eller från svenska kronor vid avyttrings- resp. förvärvstillfället tillämpas den faktiskt använda växelkursen vid reavinstberäkningen. När det inte skett en sådan växling bör det tillämpas en genomsnittskurs mellan transaktionsdagens köp- och säljkurs enligt officiell kurslista. Om endast en kurs finns noterad används denna. Om ingen kurs

finns noterad på avyttringsdagen används de senast noterade kurserna. Vid reavinstberäkningen skall varje transaktion och tillgång behandlas för sig.

Bestämmelsen i momentets sista mening innebär att en vinst på valutakursförändring inte är skattepliktig för turister m.fl. som utnyttjar utländska betalningsmedel som sedvanlig resevaluta. Av kommentaren till andra momentet framgår att skattefriheten avser även annat än resevaluta för turister.

30 § 2 mom.

I momentet finns regler om beskattning av valutakursvinster som uppkommer för borgenär resp. gäldenär vid återbetalning av skuld. Momentet rör således inte överlåtelser av fordringsrätter på borgenärssidan. Ett gäldenärsbyte på onerös grund jämställs med betalning av skuld. Trots att avyttring inte skett skall gäldenärens kursvinst beskattas som realisationsvinst. Detta är en nyhet i förhållande till gällande rätt. För borgenärens del medför en återbetalning på fordringen en avyttring enligt praxis. Detta gäller även sådana fordringar som inte omsätts eller är avsedda för marknadsmässig omsättning. Eftersom amortering i praxis ansetts som en avyttring täcker regleringen i första momentet i och för sig även borgenärens kursvinstberäkning vid amortering. Borgenärens kursvinstberäkning behandlas dock av systematiska skäl i andra momentet tillsammans med gäldenärens kursvinstberäkning. När en borgenär realiserar såväl en valutakursförändring som annan värdeförändring genom avyttring av fordran i utländsk valuta skall avyttringen dock beskattas enligt första momentet i paragrafen och inte enligt andra momentet. När det gäller inlåningskonton i valutabank är insättaren borgenär och banken gäldenär.

I *andra stycket* anges närmare hur kursvinstberäkningen skall gå till när det inte är fråga om överlåtelse av fordran. Genomsnittsmetoden skall tillämpas vid beräkning av avdragsgillt ingångsvärde för en fordran. Metoden skall även tillämpas vid gäldenärens kursvinstberäkning. Det är därvid gäldenärens *intäktsbelopp* som beräknas med genomsnittsmetoden. Varje insättning på konto i utländsk valuta behandlas som ett förvärv för insättaren (=borgenären) och varje uttag utgör en avyttring för honom. Om borgenären inte lyfter den ränta som är tillgänglig för lyftning utgör detta en insättning. Gäldenärens kursvinstberäkning är i princip en spegelbild av motsvarande beräkning för borgenären. Värdet på det amorterade beloppet vid amorteringstillfället jämförs med värdet på motsvarande belopp vid upplåningstillfället. Värdet erhålls genom en omräkning till svenska kronor. Om ett lån på 500 000 DEM lånats upp vid två tillfällen med dels posten 200 000 DEM till en kurs på 4 kr., dels posten 300 000 DEM till en kurs på 5 kr. beräknas gäldenärens intäkt till [(200 000 x 4) + (300 000 x 5) =] 2 300 000 kr.

Vinstberäkningen för en skuld utgör ett nytt inslag i svensk beskattningsrätt. Det är endast den vinst som är hänförlig till valutakursförändringen som skall reavinstbeskattas. Om någon t.ex. lånar 100 000 USD till en kurs på 7 kr. per USD och bara behöver betala tillbaka 90 000 USD när kursen är 5 kr., räknas kursvinsten på 90 000 USD och kursvinsten är 180 000 kr. [90 000 x (7-5) = 180 000]. Man går således tillbaka och räknar ut hur många svenska kronor gäldenären fick för det antal dollar som har amorterats.

I *tredje och fjärde styckena* regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde. För såväl borgenär som gäldenär inträder skattskyldigheten vid betalning av hela eller del av lånet. Skattskyldigheten inträder självfallet bara för den återbetalade delen. Det gäller t.ex. uttag av pengar från ett bankkonto. Med återbetalning jämställs för gäldenären en *onerös* överlåtelse av skuld till en annan gäldenär.

I *femte stycket första meningen* finns en bestämmelse som anknyter till den allmänna regeln i 24 § 1 mom. sista stycket om tillämplig valutakurs efter växling till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen. Stadgandet i första meningen anger att det inte skall göras en särskild beräkning enligt andra momentet av valutakursvinst resp. valutakursförlust för ifrågavarande tid när reglerna i 24 § 1 mom. sista stycket är tillämpliga.

I *femte styckets andra mening* finns en bestämmelse om skattefrihet för vanlig resevaluta o.d. (jfr avsnitt 4.1.4). Bestämmelsen gäller valutakursvinster och valutakursförluster på såväl tillgångar som skulder i utländsk valuta. Regeln gäller både första och andra momentet i paragrafen. Det bör anmärkas att bestämmelsen inte skall tillämpas på kursvinster av betydelse vid inköp i utlandet av mer värdefulla kapitaltillgångar. En kursvinst är skattefri endast när utländsk valuta utnyttjas för sedvanliga löpande reseutgifter under en begränsad period. Denna period är normalt högst ett halvår men bör utsträckas för den som på grund av svensk offentlig tjänst o.d. är oinskränkt skattskyldig i Sverige.

31 §

Ändringen beror på att nuvarande 30 § betecknas 31 §.

Övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

punkt 7

Ändringen är en redaktionell anpassning till förslaget till lag om värdepappersfonder (prop. 1989/90:153) som ersätter aktiefondslagen (1974:931).

punkt 8

Bestämmelsen justeras så att det klart framgår att den skattskyldige som anskaffningsvärde får utnyttja endera marknadsvärdet vid årsskiftet eller det faktiska anskaffningspriset.

punkt 10

Bestämmelsen förtydligas så att det framgår att den tillämpas även på äldre förvärv av andel i räntefond.

punkt 12 a

I punkten anges att äldre föreskrifter i 2 § 6 mom SIL skall tillämpas i fråga om vad som skall förstås med utjämningsfond och vad som skall anses utgöra en minskning av sådan fond.

Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Detta innebär bl.a. följande. För äldre avyttringar av fordringar i utländsk valuta tillämpas de nya bestämmelserna i 30 § 1 mom. endast om ersättningen för fordringen betalas efter utgången av år 1990. Därvid gäller punkterna 2 och 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. De nya reglerna i 30 § 2 mom. tillämpas för återbetalningar fr.o.m. den 1 januari 1991 på utländska lån. Även valutakursförändringar under lånets löptid före ikraftträdandet beskattas när kursvinsten realiseras först efter ikraftträdandet.

Vad gäller likvidation och fusion som föranlett utskiftning före utgången av år 1990 hänvisas till specialmotiveringen avseende punkt 2 av övergångsbestämmelserna i KL.

9.3 Lagen (1990:000) om ändring i taxeringslagen (1990:324)

1 §

Ändringen i *första stycket* är en konsekvens av att lagen om utskiftningsskatt och lagen om ersättningsskatt förslås slopade.

9.4 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 kap.

17 §

Ett tillägg har gjorts i paragrafen så att uppgiftsskyldigheten svarar mot skattskyldigheten för valutakursvinster enligt 30 § SIL. Tillägget har utformats mot bakgrund av det förhållandet att en betalning av skuld utlöser beskattning av valutakursvinst trots att betalningen inte faller in under begreppet avyttring för gäldenärens del. Återbetalningen utgör däremot en avyttring av fordringsrätt för borgenärens del. Tillägget omfattar även det fall då

3 kap.

22 §

I andra stycket har införts en skyldighet att i kontrolluppgift om ränta och fordran lämna uppgift om i vad mån räntan är att hänföra till en sådan ränteintäkt för den skattskyldige som höjer hans ränteavdragstak enligt 3 § 2 mom. andra stycket SIL.

27 §

Tillägget i *tredje stycket* är en följd av att sådana utbetalningar som avses i de angivna lagrummen skall jämställas med utdelning.

60 §

Ur kontrollsynpunkt bör det sammanlagda underlaget för den allmänna löneskatten anges i sammandraget av kontrolluppgifter. En bestämmelse om detta har tagits in sist i paragrafens första stycke.

Övergångsbestämmelser till lagen (1990:000) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

punkt 2

Ändringen har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 3.10.

9.5 Uppbördslagen (1953:272)

1 §

I *första stycket* punkterna 5 och 6 har hänvisningarna slopats som en konsekvens av att lagen om utskiftningsskatt och lagen om ersättningsskatt förslås slopade.

2 § 4 mom.

Första stycket kompletteras med en bestämmelse av innebörd att skattereduktion ej kan medges för belopp som redan tillgodoräknats vid fastställande av sjömansskatt.

3 § 1 mom.

Momentet har ändrats med hänsyn till att lagen om vinstdelningsskatt har upphävts, att en avkastningsskatt på pensionsmedel införts samt att särskild vinstskatt enligt 1 § lagen (1989:346) om särskild vinstskatt endast skall tas ut på grundval av vinsten för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1988.

10 §

Enligt *femte stycket* i skall preliminär A-skatt inte tas ut på sådana utbetalningar som enligt angivna lagrum skall jämställas med utdelning.

14 §

Ändringarna är en direkt följd av förslaget att utskiftningsskatten och ersättningsskatten skall slopas.

9.6 Lagen (1990:659) om särskild löneskatt

1 §

Regleringen i *första stycket* första meningen av vem som är skattskyldig har flyttats till ett nytt andra stycke. Vidare har en redaktionell ändring gjorts.

I *punkterna 2-4* anges att löneskatt skall tas ut på vissa avgångsbidrag. De avgångsbidrag som omfattas är dels sådana som även tidigare varit fullt skat-

tepliktiga och dels sådana som delvis var skattebefriade enligt 32 § 1 mom. tredje stycket KL i dess lydelse före den 1 juli 1990.

Med kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring avses sådan försäkring som meddelas av AFA. Vidare avses ersättning på grund av sådan kollektiv avgångsbidragsförsäkring i annan försäkringsanstalt som beträffande ersättningens storlek och övriga villkor motsvarar kollektiv avgångsbidragsförsäkring hos AFA.

Med avgångsersättning som utgår annorledes än på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring avses sådan avgångsersättning som staten betalar ut till arbetstagare och som utgår enligt motsvarande grunder som ersättning på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring i AFA. Även ersättningar som utbetalas via den trygghetsstiftelse som numera finns på det statliga området får anses omfattade av bestämmelsen. Likaså omfattas avgångsersättningar enligt kollektivavtalet om avgångsförmåner för kommuner och landsting (AGF-KL).

Avgångsersättning till arbetstagare som omfattas av s.k. trygghetsavtal avser sådan ersättning som utgår enligt trygghetsavtal slutet mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare, exempelvis trygghetsavtalet mellan Privattjänstemannakartellen och arbetsgivarorganisation, och som fastställs under ledning av ett s.k. trygghetsråd.

I *punkterna 5 och 6* anges att vissa ersättningar som utgår enligt gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer (jfr. 32 § 3 a mom. KL) samt ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer skall bli föremål för särskild löneskatt. Till den förutnämnda kategorin får också anses höra sjukersättning enligt ITP-planen i den mån ersättningen utgår efter likartade grunder som ersättning enligt AGS.

I *andra stycket* anges vem som är skyldig att erlägga den särskilda löneskatten.

I *tredje stycket* har en konsekvensändring till ändringen i 2 kap. 4 § lagen om socialavgifter gjorts.

2 §

I *första stycket* har ett tillägg gjorts enligt vilket löneskatt skall tas ut på viss ersättning som utgår enligt trygghetsförsäkring vid arbetsskada samt avtalsgruppsjukförsäkring när ersättning utgör intäkt i näringsverksamhet. Bestämmelsen motsvarar de i 1 § första stycket 5 och 6. Dessutom har tillagts att den särskilda löneskatten skall betalas till staten.

Övergångsbestämmelserna

I övergångsbestämmelserna anges att särskild löneskatt inte skall utgå på i 1 § första stycket 2–4 angivna avgångsersättningar om de avser en anställning som har upphört före den 1 januari 1991. Särskild löneskatt skall inte heller utgå på de aktuella ersättningarna enligt gruppsjuk- eller ansvarighetsförsäkringar när ersättningen avser ett försäkringsfall som inträffat före den 1 januari 1991.

9.7 Lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.

Lagförslaget har rubricerats och utformats i enlighet med *lagrådets* synpunkter. Den lagtekniska lösning som lagrådet förordar är, vilket framhållits i den allmänna motiveringen, att föredra framför förslaget i lagrådsremissen.

1 §

Paragrafens utformning antyder på ett enklare sätt de fall i vilka skatt skall betalas än vad som angavs i det till lagrådet remitterade förslaget.

2 §

I paragrafen anges att svenska försäkringsföretag, utländska försäkringsföretag i fråga om verksamhet som drivs här i landet, arbetsgivare och näringsidkare är skattskyldiga. I det till lagrådet remitterade förslaget användes uttrycket försäkringsgivare i stället för försäkringsföretag. Uttrycket försäkringsföretag innebär inte någon saklig förändring. Den föreslagna premieskatten bör omfatta även utländska försäkringsföretag om de driver verksamhet här.

3 §

Paragrafen anger på ett enklare och mer kortfattat sätt än 2 § i det till lagrådet remitterade förslaget de situationer som föranleder skattskyldighet. *Lagrådets* förslag innebär bl. a. att en uppräkning av exempelvis kollektiva försäkringslösningar för lantbrukare m. fl. kan undvikas. Genom att i *första stycket* anknyta till reglerna i KL om skattefrihet för förmånen av fri grupplivförsäkring resp. om avdragsrätt enligt den i förslaget ändrade lydelsen av punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL täcks de fall in då skatteplikt föreligger för svenskt försäkringsföretag för mottagen premie. Såväl grupplivförsäkring som grundas på kollektivavtal mellan en arbetsgivarorganisation och en arbetstagarorganisation som s. k. individuell av arbetsgivare betald grupplivförsäkring omfattas av förslaget. Den närmare innebörden av förslaget är att premie för sådan grupplivförsäkring som inte väsentligt skiljer sig från vad som gäller för befattningshavare i statens tjänst omfattas av skatteplikt enligt de nya föreskrifterna. Till den del försäkringsskyddet är väsentligt förmånligare än vad som gäller för nyssnämnda befattningshavare, föreligger inte skatteplikt för försäkringsföretaget. I dessa fall är emellertid den"överskjutande" förmånen enligt 32 § 3 a mom. KL skattepliktig intäkt av tjänst. För näringsidkare gäller på motsvarande sätt att rätt till avdrag inte föreligger för premiekostnaden till den del den avser"överskjutande" förmåner (punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL).

För staten föreslås i *andra stycket* skatteplikt föreligga för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning enligt avtal som motsvarar försäkringsavtal som avses i första stycket. Bakgrunden till att en särskild bestämmelse med den föreslagna lydelsen bör införas här är den särskilda uppbyggnaden av statens s.k. tjänstegrupplivförsäkring, som i huvudsak gäller utan att " tecknad försäkring " kan anses föreligga. Med den föreslagna ly-

delsen klargörs att de allmänna begränsningar som gäller enligt första stycket även utgör en förutsättning för att utbetalningar från staten omfattas av skatteplikt. Vidare omfattas – vilket även varit avsikten i det remitterade promemorieförslaget och i lagrådsremissen – de undantagsfall som anges i 3 och 5 §§ förordningen (1988:242) om tillämpningen av avtalet om statens tjänstegrupplivförsäkring. I de nu nämnda bestämmelserna finns regler om att vissa huvudmän själva svarar för kostnaderna för statens tjänstegrupplivförsäkring och att vissa huvudmän betalar premie för denna försäkring. Av förenklingsskäl bör huvudregeln för vad som bör gälla för utbetalningar från staten tillämpas även för de nu berörda kategorierna.

Tredje stycket tar sikte på andra arbetsgivare som själva utan samband med tecknad försäkring betalar ut ersättning. Skatteplikt föreslås föreligga för utbetalt belopp, i den mån ersättningen utgår enligt villkor och med belopp som i huvudsak motsvarar utbetalning av staten enligt andra stycket. Inskränkningen motsvarar i princip vad som gäller enligt 32 § 3 a mom. KL. För att klargöra att utbetalningar som faller in under denna begränsning inte skall utgöra skattepliktig inkomst enligt KL krävs det ett undantag i 19 § samma lag. På grund av det sistnämnda förslaget, som närmare kommenteras i specialmotiveringen till KL, kommer"överskjutande" utbetalningar att utgöra skattepliktig intäkt av tjänst.

I *fjärde stycket* anges att det för arbetsgivare och näringsidkare föreligger skatteplikt för premie för grupplivförsäkring som meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse i den mån betalning av premie på motsvarande försäkring till svenskt försäkringsföretag hade föranlett skatteplikt för det svenska försäkringsföretaget för mottagen premie. Av bestämmelsens utformning följer att skatteplikten inte omfattar premie till den del den eventuellt avser försäkring som ger väsentligt högre förmåner än vad som är fallet för befattningshavare i statens tjänst. Den" överskjutande " delen är emellertid skattepliktig som en förmån hos den anställde resp. icke avdragsgill för näringsidkaren.

4 §

Första stycket innehåller bestämmelser om skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats för försäkringsföretag som avses i 3 § första stycket. Dessa frågor har berörts i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.9.

I *andra stycket* tas in en regel om att beskattningsunderlaget för dessa försäkringsföretag skall sättas ned i vissa fall. Denna bestämmelse har berörts i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.9. De fall som avses är exempelvis sådana där det visar sig att den preliminärt bestämda årslönesumman för en viss arbetsgivare och som legat till grund för debiteringen varit för hög. I dylika fall har den inbetalda skatten blivit för hög och försäkringsföretaget skall då enligt den föreslagna regeln sätta ned beskattningsunderlaget för det påföljande året med ett lika stort belopp som motsvarar för högt inbetald premie. I första hand bör det bli fråga om att sätta ned beskattningsunderlaget för den redovisningsperiod som inträder närmast efter det att försäkringsföretaget gjort slutavräkning. Skulle inte beskattningsunderlaget för den redovisningsperioden räcka till för nedsättningen, bör påföljande redovisningsperioder kunna bli aktuella.

5 §

Paragrafen innehåller regler om skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats för staten och andra arbetsgivare som utan att försäkring tecknats betalar ut ersättning som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring. Dessa frågor har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.9.

6 §

Paragrafen innehåller regler om skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats för arbetsgivare och näringsidkare som betalar premie för grupplivförsäkring i utomlands bedriven försäkringsrörelse och har kommenterats i avsnitt 3.3.9.

7 §

För samtliga skattskyldiga föreslås att lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall styra förfarandet för den föreslagna beskattningen. Se vidare avsnitt 3.3.10.

8 §

En motsvarande regel finns i olika punktskatteförfattningar.

9 §

Den föreslagna dispensregeln, som har byggts ut efter synpunkter från *lagrådet*, har berörts i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.10.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Dessa har kommenterats i avsnitt 3.3.12.

9.8 Lagen (1962:318) om allmän försäkring

I 3 kap. 2 § samt 11 kap. 2 och 3 §§ har tagits in bestämmelser om att sådana ersättningar enligt vissa avtalsförsäkringar som avses i 1 § första stycket 2–6 och 2 § första stycket lagen om särskild löneskatt inte skall ingå i den sjukpenninggrundande resp. pensionsgrundande inkomsten.

I 3 kap. 2 § har vidare gjorts en ändring för att ange att sådana ersättningar m.m. från fåmansföretag som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i KL inte skall utgöra sjukpenninggrundande inkomst.

I 11 kap. 2 § andra stycket har vidare en ändring gjorts i syfte att uppnå överensstämmelse med lydelsen i 3 kap. 2 § beträffande förmåner som utges av annan än arbetsgivaren.

9.9 Lagen (1981:691) om socialavgifter

I 1 kap. 2 § har ett tillägg gjorts om att den som utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller 11 kap. 2 § första stycket m), andra stycket och femte stycket AFL är att hänföra till inkomst av anställning skall anses som arbetsgivare även om ett anställningsförhållande inte föreligger.

I 2 kap. 4 § första stycket har i en ny punkt 13 tagits in en regel om att sådana ersättningar enligt vissa avtalsförsäkringar som avses i 1 § första stycket 2–6 lagen om särskild löneskatt inte skall ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

9.10 Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

22 § 2 mom.

I *första* och *andra styckena* används ordet "rörelse" som en allmän beteckning på en viss verksamhet. Ordet syftar i och för sig inte på inkomstslaget rörelse men har ändå ersatts med det i sammanhanget mer passande och likaledes neutrala ordet "verksamhet", vilket också anknyter till terminologien i 18 § KL.

22 § 3 mom.

I momentet finns värderingsregler för det fallet att fast egendom ingår i förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet eller rörelse. I så fall skall de särskilda värderingsreglerna för företagsförmögenhet i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL tillämpas. Värderingsreglerna tar också sikte på sådan egendom, t.ex. fastigheter som används för s.k. fritidsuthyrning, som enligt sjunde och åttonde stycket i den nämnda anvisningspunkten skall anses som en förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Första stycket har justerats på det sättet att därav framgår att de särskilda värderingsreglerna i SFL skall tillämpas i det fallet att fast egendom ingår i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Värderingsreglerna skall emellertid inte tillämpas på all egendom som ingå i det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Begränsningen framgår av sista meningen i stycket. Därav framgår att de särskilda värderingsreglerna endast skall omfatta förvärvskälla eller del av förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet som enligt äldre förvärvskälleregler skulle ha hänförts till förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse eller sådan egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL skall anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Bestämmelserna i tredje–sjätte styckena innehåller –av skäl som beskrivits i den allmänna motiveringen –regler som vid tillämpningen av värderingsreglerna i SFL ersätter eller kompletterar vad där sägs. Detta framgår av *andra stycket.*

Av *tredje stycket* framgår att den hänvisning som sker i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL skall gälla punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen avser värderingen av djur i jordbruk och renskötsel.

I punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL finns bestämmelser som tar sikte på behandlingen av bostadsbyggnader med tillhörande tomtmark på en jordbruksfastighet. Sådana byggnader med tillhörande tomtmark skall behandlas som en tillgång i förvärvskällan – och därmed omfattas av lättnadsreglerna – endast under förutsättning att byggnaderna an-

vänds som bostad för ägarens eller arrendatorns arbetskraft. I de fall ägaren använder bostaden för egen del skall byggnaden med tillhörande tomtmark alltså ej anses ingå i förvärvskällan. Gränsdragningen mellan privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter i 5 § KL jämte den justering som föreslås beträffande småhus på lantbruksenheter innebär följande. Småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet skall behandlas som en privatbostadsfastighet under förutsättning att ägaren eller någon anhörig bor där eller att han avser att använda bostaden på det sättet. Av *fjärde stycket* framgår att om ett småhus av nu avsett slag på lantbruksenhet är att hänföra till kategorien privatbostadsfastighet skall småhuset jämte tomtmark inte behandlas som en tillgång i förvärvskällan.

I punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL finns bestämmelser som tar sikte på viss egendom som ingår i inkomstslaget annan fastighet. Reglerna avser viss täktmark, exploateringsmark och egendom som används för s.k. fritidsuthyrning. Bestämmelserna innebär att egendomen vid förmögenhetsbeskattningen – och därigenom vid arvs- och gåvobeskattningen – under vissa förutsättningar skall anses som en förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Konsekvensen av detta är att lättnadsreglerna skall tillämpas. Bestämmelsen i *femte stycket* tar sikte på åttonde stycket a i den nämnda anvisningspunkten och har sin grund i att begreppet "beskattningsnatur" inte längre är aktuellt (jfr prop. 1990/91:47 om vissa frågor inför allmän fastighetstaxering år 1992).

Av *sjätte stycket* framgår att den hänvisning som görs i punkt 2 nionde stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL i stället skall gälla punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Bestämmelsen avser närståendekretsen.

Sjunde stycket motsvarar nuvarande andra stycket. Ändringen är av redaktionell natur och betingas av det utökade antalet stycken.

23 § B

Två ändringar har skett i *första stycket*. Dels har ordet "aktiefond" ersatts av "värdepappersfond" (jfr prop. 1989/90:153 om värdepappersfonder). Dels har – när det gäller värderingen av aktier m.m. – hänvisningen till 35 § 3 mom. första stycket KL tagits bort och ersatts av en hänvisning till 27 § 1 mom. SIL.

Ändringen i *fjärde stycket* innebär att orden "inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse" ersatts av "inkomstslaget näringsverksamhet". Vidare framgår att den avgränsning inom inkomstslaget näringsverksamhet som gjorts i 22 § 3 mom. första stycket sista meningen också skall beaktas i förevarande sammanhang.

23 § F

I *tredje stycket* har tre ändringar skett. För det första anges på samma sätt som i 23 § 3 mom. att bestämmelsen tar sikte på förvärvskälla eller del av förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. För det andra framgår vidare att den avgränsning inom inkomstslaget näringsverksamhet som

gjorts i 22 § 3 mom. första stycket sista meningen också skall beaktas i förevarande sammanhang. För det tredje har anmärkts att vid tillämpning av värderingsreglerna i SFL skall iakttas de kompletteringar som framgår av bestämmelserna i 22 § 3 mom. andra – sjätte styckena.

28 §

Förslagen avseende skatteskalorna och grundavdragen m.m. vid arvsbeskattningen har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 4.9.2).

39 §

Ändringen i 39 § d innebär att grundavdraget vid gåvobeskattningen höjts från 2 000 kr. till 10 000 kr.

43 §

I paragrafen regleras de s.k. lättnadsreglernas tillämpning i fråga om gåva av företagsförmögenhet. I *andra stycket* har ett antal ändringar företagits. Inledningsvis framgår att bestämmelsen avser förvärvskälla eller del av förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare framgår att regelns tillämpningsområde inom inkomstslaget näringsverksamhet begränsas på sätt som framgår av 22 § 3 mom. första stycket sista meningen.

Som framhållits i den allmänna motiveringen kan den nya förvärvskälleindelningen i 18 § KL innebära att vad som tidigare varit skilda förvärvskällor inom inkomstslaget jordbruksfastighet eller rörelse kan komma att hänföras till samma förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom lättnadsreglernas tillämplighet vid gåvobeskattningen förutsätter att gåvan omfattar hela förvärvskällan har – för att bestämmelserna skall överensstämma med vad som tidigare gällt – angetts att lättnadsreglerna endast gäller under förutsättning att gåvan omfattar all givarens rätt till förvärvskälla eller del av förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet som enligt äldre förvärvskälleindelning skulle utgjort en egen förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse eller egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL skall anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

9.11 Lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Lagen bör i fortsättningen benämnas Lagen om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst.

1 §

Lagrummet, som för närvarande består av tre stycken, behandlar dels vissa allmänna förutsättningar för särskild skatteberäkning och dels beräkningsreglerna i stort. Nuvarande första stycket har delats upp i fyra stycken.

Av *första stycket* framgår att endast inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet kan bli föremål för särskild skatteberäkning. Av 3 § samt anvisningarna till lagrummet framgår att särskild skatteberäkning endast

kan komma i fråga för vissa inkomster av näringsverksamhet. I anvisningarna till 1 § finns en begränsning avseende särskild skatteberäkning vid inkomst av tjänst.

I *andra stycket* finns grundläggande regler för hur den särskilda skatteberäkningen skall gå till. Som tidigare gäller att den ackumulerade inkomsten skall antas ha åtnjutits med lika belopp under de år till vilka den hänför sig. Inkomsten får inte fördelas på mer än tio år. Årsbeloppet av den sålunda fördelade inkomsten skall läggas till den genomsnittliga beskattningsbara inkomsten – dvs. förvärvsinkomsten enligt SIL:s nya terminologi (1 § SIL). I övrigt har ett par väsentliga förändringar företagits.

Den första ändringen avser genomsnittsberäkningen. Enligt nuvarande regler skall den genomsnittliga beskattningsbara inkomsten beräknas på grundval av ett genomsnitt av endast de tre senaste årens beskattningsbara inkomster. Den ändringen görs nu att den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten skall beräknas på grundval av de beskattningsbara förvärvsinkomsterna för taxeringsåret och så många år närmast före taxeringsåret att inkomsten därigenom blir fördelad på lika många år som den hänför sig till enligt första meningen. För genomsnittsberäkningen kan således – om inkomsten hänför sig till tio år – behövas tillgång till skattelängderna för de nio föregående taxeringsåren.

Den andra ändringen avser justering för skiktgränsens förändring. Med skiktgräns avses gränsen för procentuell statlig inkomstskatt enligt 10 § andra stycket SIL. Skiktgränsen är vid 1992 års taxering 170 000 kr. Vid följande taxeringsår skall skiktgränsen omräknas med hänsyn till förändringar i det allmänna prisläget med tillägg för två procentenheter. Hänför sig den ackumulerade inkomsten till tre eller fler beskattningsår skall enligt punkterna 1–4 hänsyn tas till mellan ett och fyra års förändringar av skiktgränsen vid beräkning av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Enligt *tredje stycket* skall avsteg göras från tillämpningen av bestämmelserna om skiktgränsjustering för det fall inte hela den ackumulerade inkomsten hänför sig till tid före taxeringsåret. Såsom *lagrådet* uttalat kan för dessa fall lämpligen inte ges annat än en mera allmänt hållen jämkningsregel, vilken bör kompletteras med beskrivningar i anvisningarna. Till ledning för tillämpningen av regeln ges därför några exempel i punkt 2 av anvisningarna (exempel A sista stycket och exempel B och C).

Till *fjärde stycket* har de två sista meningarna i nuvarande första stycket flyttats. Eftersom systemet med underlag för tilläggsbelopp övergivits kan man i fortsättningen tala om en skatteskala. I lagrådsremissen hade till detta stycke också överförts en mening om att den ackumulerade inkomsten skall anses ha utgjort den högst beskattade delen av förvärvsinkomsten. Den meningen uttryckte en självklarhet och har därför strukits.

Nuvarande andra och tredje styckena bildar utan ändringar femte och sjätte styckena.

2 §

Ändringen i *första stycket* beror på att systemet med tilläggsbelopp slopats.

I *andra stycket* anges, som förutsättning för särskild skatteberäkning, dels

att nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten uppgår till minst 50 000 kr., dels att den, tillsammans med övriga förvärvsinkomster, överstiger skiktgränsen för statlig inkomstskatt med minst motsvarande belopp.

3 §

Tekniska förändringar har företagits i denna paragraf bl.a. till följd av den ändrade indelningen i inkomstslag. Den nya lydelsen omfattar i stort sett samma intäkter som enligt gällande lydelse. Några begränsningar och utvidgningar har dock gjorts.

Den nuvarande indelningen i fem moment med upp till sju punkter i varje moment ersätts av tretton punkter.

I *nuvarande 2 mom.* (inkomst av jordbruksfastighet)har punkterna 1–7 ersatts efter huvudsakligen redaktionella ändringar av punkterna 9, 5, 7, 6, 8, 12, 11 resp. 13.

I *nuvarande 3 mom.* (inkomst av annan fastighet) har punkterna 1, 2 och 3 ersatts av punkterna 7, 11 resp. 13.

Nuvarande 4 mom. punkterna 1 – 6 (inkomst av rörelse) motsvaras av punkterna 1, 2, 6, 7, 10, 11 resp. 13.

Nuvarande 5 mom. (inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet) har tagits bort eftersom reavinster skall beskattas proportionellt som kapitalinkomster i det nya skattesystemet. Reglerna om särskild skatteberäkning tillämpas dock på värdeminskningsavdrag m.m. som återförs till beskattning enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL (se vidare kommentaren till punkt 3).

De tretton nya punkterna har disponerats med utgångspunkt från tidigare 4 mom. Punkterna 1–5 behandlar ackumulerade intäkter som kan uppkomma i den löpande verksamheten. Punkterna 6–9 har samband med försäkrings-, skade- och expropriationsersättningar. Punkterna 10–13 behandlar intäkter i samband med att näringsverksamheten avyttras.

Punkt 1 behandlar intäkter genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet och motsvarar nuvarande 4 mom. 1. Undantagsregeln för kontoinsättningar har – såvitt gäller upphovsmannakonto – överförts till anvisningarna (lagstiftningen om uppfinnarkonton har tidigare upphävts).

Punkt 2 avser intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur. Punkten motsvarar utan ändringar nuvarande 4 mom. 2.

Punkt 3 avser intäkter som skall tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av näringsfastighet som inte utgör omsättningstillgång (punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL). De intäkter som här kan komma i fråga är återförda avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning, återförda skogsavdrag och återförda avdrag för substansminskning, återförda avdrag för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning samt belopp varmed byggnad eller markanläggning skrivits av i samband med ianspråktagande av ersättningsfond e.d. Särskild skatteberäkning enligt denna punkt får också ske i de fall en näringsfastighet eller del därav övergått till att bli privatbostadsfastighet.

Punkt 4 avser intäkter som skall tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet när en bostadsrätt i näringsverksamhet avyttras (punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL). Vad som under där angivna förutsättningar skall återläggas är – med vissa tidsmässiga begränsningar – utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll. Särskild skatteberäkning kan också komma i fråga enligt denna punkt när sådan återläggning skett efter det att bostadsrättslägenheten övergår till privatbostad (jfr punkt 5 sista stycket och punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL). Vad nu sagts gäller även sådan lägenhet som är knuten till sådan aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. SIL.

Punkt 5 motsvarar nuvarande 2 mom. 2.

Punkt 6 avser försäkringsersättning, skadestånd e.d. för inkomstbortfall i näringsverksamheten eller ersättning för att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller andra tvångsliknande förhållanden. Punkten ersätter delvis nuvarande 2 mom. 3 och 4 mom. 3. Den i dessa lagrum angivna förutsättningen att intäkten inte skall ha föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond (i det nya skattesystemet ersättningsfond) har flyttats till anvisningarna.

Punkt 7 avser försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar till följd av brand eller annan olyckshändelse. Punkten motsvarar nuvarande 3 mom. 1 samt 2 mom. 3 och 4 mom. 3 i de delar dessa punkter inte omfattas av punkt 6.

Punkt 8 avser skadeersättning som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet och motsvarar nuvarande 2 mom. 4.

Punkt 9 motsvarar nuvarande 2 mom. 1 och avser skogsintäkter i vissa skogsskadefall. Den i momentet angivna förutsättningen att intäkten inte skall ha föranlett avdrag för insättning på skogskonto har flyttats till anvisningarna.

Punkt 10 motsvarar nuvarande 4 mom. 4 och avser intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patent eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av royalty.

Punkt 11 avser intäkt vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av verksamheten. Punkten ersätter nuvarande 2 mom. 6,3 mom. 2 och 4 mom. 5. En anpassning har skett till KL:s nuvarande terminologi.

Möjligheten att tillämpa särskild skatteberäkning för intäkt vid avyttring av "varor och andra produkter" har avskaffats (avsnitt 5.4.5).

I förhållande till nuvarande 3 mom. 2 (annan fastighet) innebär ändringen en anpassning med hänsyn till vad som gäller för näringsverksamhet i övrigt. För att få särskild skatteberäkning räcker det inte längre med att en enstaka hyresfastighet avyttrats, såvida inte fastigheten kan betraktas som en i förvärvskällan ingående särskild verksamhet.

Punkt 12 motsvarar nuvarande 2 mom. 5 men utsträcks till att omfatta också renskötsel.

Punkt 13 ersätter nuvarande 2 mom. 7, 3 mom. 3 och 4 mom. 6. Ändringen sammanhänger med att eldsvådefonderna ersatts av ersättningsfonder och att övriga fondförfattningar tidigare upphävts. Beträffande återföringar av

belopp som avsatts till de i nuvarande lagrum nämnda fonderna hänvisas till punkt 4 av övergångsbestämmelserna nedan.

I sista stycket anges att vad som i lagen (närmast punkterna 10–13) sagts om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet skall äga motsvarande tillämpning beträffande en i förvärvskällan ingående verksamhet (jfr 18 § KL).

7 §

Lagrummet ändrades senast i samband med reformeringen av förfarandereglerna. Den nu föreslagna ändringen föranleds av att underlag för tilläggsbelopp inte längre skall beräknas.

Anvisningar

till 1 §

punkt 1

I anvisningspunkten behandlas bl.a. vilka slags intäkter som skall anses vara ackumulerade i lagens mening samt fördelningstiden i vissa skilda fall.

I *tredje stycket* har ett tillägg gjorts som anger att sådan intäkt som enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (stoppreglerna avseende företagsledare och delägare i fåmansföretag) skall beskattas som inkomst av tjänst inte skall anses som ackumulerad inkomst.

Nuvarande fjärde stycket bortfaller eftersom reavinster beskattas i inkomstslaget kapital.

Schablonregeln i *nuvarande sjätte stycket* infördes år 1962 i syfte att undvika tvister om fördelningstidens längd. Vissa intäkter skall hänföras till det antal år varunder den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller varit delägare i bolaget, andra intäkter till det antal år han innehaft fastigheten. Schablonregeln skall frångås om den skattskyldige så yrkar och företer viss utredning eller om det framstår som uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid. Det skulle vara förenat med tekniska svårigheter att flytta över regeln till det nya systemet. Det är vidare osäkert om regeln fyllt något egentligt syfte. Regeln har därför upphävts.

Nuvarande sjunde stycket rör det fallet att verksamhet (jordbruk eller rörelse) som bedrivits av den ena maken övertagits av den andra maken. Makarnas sammanlagda innehavstid får beaktas när fördelningstiden bestäms. I konsekvens med att särbeskattning av makar nu är i det närmaste helt genomförd bör dessa bestämmelser tas bort.

Däremot bör möjlighet till särskild skatteberäkning och sammanläggning av innehavstiden finnas kvar för efterlevande make som övertagit näringsverksamheten i samband med makens död och är ensam dödsbodelägare (jfr prop. 1988/89:141 s. 9 och 12).

Övriga ändringar är följdändringar eller av redaktionell natur.

punkt 2

Räkneexemplet i nuvarande första–femte styckena har ersatts med tre nya exempel numrerade A–C där de nya reglerna om beräkning av den genom-

snittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten med justering för skiktgränsförändringar i olika situationer åskådliggörs.

Nuvarande *sjätte stycket* bortfaller då avrundningsregler med nuvarande beräkningshjälpmedel snarare försvårar än förenklar förfarandet.

I det nya skattesystemet skall enskild näringsverksamhet ha kalenderår som beskattningsår. En möjlighet till dispens från kalenderårskravet har dock införts. Bestämmelsen i *nuvarande åttonde stycket* har därför behållits även om den torde bli tillämplig endast i något enstaka fall.

Sista stycket har ändrats efter lagrådsföredragningen. Stycket behandlar det fall en skattskyldig under ett år uppbär flera intäkter, vilka var för sig är att anse som ackumulerade inkomster och vilka hänför sig till olika antal år. För närvarande gäller att intäkterna skall fördelas oberoende av varandra på de år till vilka de hänför sig, dock minst tre, och att skatteberäkningen skall ske på grundval av ett gemensamt årsbelopp.Med hänsyn till de nya reglerna för genomsnittsberäkningen går det inte längre att beräkna ett gemensamt årsbelopp. Skatteberäkning för de olika ackumulerade inkomsterna måste i stället ske enligt en viss turordning enligt vilken resp. årsbelopp läggs till den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för den ackumulerade inkomst som står i tur för skatteberäkning.

Turordningsregeln innebär följande. För de fall inkomsterna hänför sig till olika antal år skall skatteberäkning först ske för den inkomst som hänför sig till tio eller flera år. Därefter görs en ny skatteberäkning för den inkomst som hänför sig till näst flest antal år osv. Sist görs skatteberäkning för den inkomst som hänför sig till minst antal år. Vid beräkning av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för varje ackumulerad inkomst skall tillägg göras för det årsbelopp som den föregående genomsnittsberäkningen gett upphov till. Detta gäller även inkomst som hänför sig till framtida år. Följande exempel får belysa beräkningssättet.

Anta att en skattskyldig år 1998 uppbär två ackumulerade inkomster på 500 000 kr. och 400 000 kr. hänförliga till tio år resp. fem gångna år. Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten, beräknad på grundval av de beskattningsbara förvärvsinkomsterna vid 1990–1999 års taxeringar, antas uppgå till 150 000 kr. Skiktgränsen antas vid 1995 års taxering ha uppgått till 197 000 kr., vid 1997 års taxering till 217 000 kr. och vid 1999 års taxering till 239 000 kr. Skiktgränsjustering skall således ske med (239 000 – 197 000=) 42 000 kr. för den inkomst som hänför sig till tio gångna år och med (239 000 – 217 000 =) 22 000 kr. för den inkomst som hänför sig till fem gångna år.Vid den första skatteberäkningen skall till den justerade genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten om (150 000 + 42 000=) 192 000 kr. läggas årsbeloppet 50 000 kr. (en tiondel av 500 000). Skatten på den ackumulerade inkomsten kan härefter beräknas till 20 % av skillnaden mellan 242 000 kr. och skiktgränsen 239 000 kr, dvs 600 kr. Detta belopp skall sedan multipliceras med tio varefter skatten på den ackumulerade inkomsten blir 6 000 kr.

Härefter görs skatteberäkningen för beloppet 400 000 kr. Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten, beräknad på grundval av de beskattningsbara förvärvsinkomsterna vid 1995–1999 års taxeringar, antas uppgå till 160 000 kr. Till detta belopp skall läggas det i den föregående skat-

teberäkning ingående årsbeloppet om 50 000 kr., skiktgränsjustering om 22 000 kr. och det nya årsbeloppet om 80 000 kr. (en femtedel av 400 000). Skatten på denna ackumulerade inkomst kan härefter beräknas till 20 procent av skillnaden mellan 312 000 kr. och 239 000 kr., dvs. 14 600 kr. Detta belopp skall sedan multipliceras med fem varefter skatten på den ackumulerade inkomsten blir 73 000 kr.

Övriga ändringar i anvisningspunkten utgör följdändringar.

till 2 §

Ändringen i *första stycket* är av redaktionell natur. Sista meningen i *andra stycket* är obehövlig. Nuvarande *tredje stycket* bortfaller eftersom lagernedskrivningsreglerna tagits bort (jfr avsnitt 5.4.5). Nuvarande femte stycket är överflödigt (jfr nya tredje stycket).

Nya tredje stycket ersätter nuvarande fjärde stycket och behandlar hur den ackumulerade inkomsten (nettobeloppet) skall beräknas vid avyttring av djurlager i jordbruk och renskötsel. Ändringen innebär en anpassning till KL (punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL).

till 3 §

Exemplifieringen i *nuvarande tredje stycket* över vissa tvångsavyttringsfall har tagits bort. Enligt *nya tredje stycket* är paragrafens första stycke punkterna 1, 6, 7 och 9 endast tillämpliga under förutsättning att intäkten inte har föranlett uppskov med beskattningen genom insättning på upphovsmannakonto, avsättning till ersättningsfond eller uppskov med beskattningen genom insättning på skogskonto. Liknande bestämmelser fanns tidigare i lagrummet under resp. moment och punkt.

Den sista att-satsen i *nuvarande femte stycket* har slopats med hänsyn till utformningen av 18 § KL.

I övrigt är det endast fråga om följdändringar till de tidigare föreslagna ändringarna.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De föreslagna ändringarna träder enligt *punkt 1* i kraft den 1 januari 1991. De nya bestämmelserna skall tillämpas även vid särskild skatteberäkning för sådan ackumulerad inkomst som uppbärs efter den 1 januari 1991 men som hänför sig till tid före ikraftträdandet. De nya reglerna för beräkning av statlig inkomstskatt i SIL skall tillämpas även vid beräkning av ackumulerad inkomst för de år före ikraftträdandet som den ackumulerade inkomsten i förekommande fall kan fördelas på.

Av *punkt 2* framgår att man vid beräkning av den genomsnittligt beskattningsbara förvärvsinkomsten vid 1992–2000 års taxeringar i förekommande fall skall använda sig av de beskattningsbara inkomsterna som gäller för 1983–1991 års taxeringar. Tidigare fastställda underlag för tilläggsbelopp saknar betydelse.

Av *punkt 3* framgår att bestämmelserna om justering för förändring av skiktgräns inte skall tillämpas vid 1992 års taxering och att vid 1993–1995 års taxeringar justering endast skall ske med belopp motsvarande ett–tre års förändringar av skiktgränsen.

Övergångsbestämmelserna i *punkt 4* syftar till att särskild skatteberäkning även skall kunna komma i fråga för intäkter som uppkommer på grund av att vissa fonder återförs till beskattning på grund av förhållanden som kan inträffa vid 1992 års taxering eller senare.

Bestämmelsen i *punkt 5* anger att villkoret i femte stycket av anvisningarna till 3 § om att det inte skall kvarstå avsättning till ersättningsfond skall gälla även avsättning som skett till särskild nyanskaffningsfond, särskild investeringsfond för avyttrat fartyg eller eldsvådefond. Denna typ av avsättningar kommer att finnas kvar under ett antal år.

9.12 Lagen (1955:257) om inventering av varulager

Ändringarna i lagen är i huvudsak av redaktionell art.

9.13 Lag (1958:295) om sjömansskatt

7 § 1 mom.

Bestämmelserna i *första stycket* om tilläggsbeloppstabellerna NT och FT kan mönstras ut eftersom systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp har upphävts i och med skattereformen. För att tabell F och N enligt 7 § skall kunna särskiljas från tabell F och N, kolumn U, enligt 8 § (för utländska sjömän) bör läggas till att beskattning enligt 7 § sker enligt tabellerna N och F, kolumn S. Kolumn S gäller således samtliga sjömän som beskattas enligt 7 § och kolumn U gäller samtliga som beskattas enligt 8 §.

Skattereduktionen för ensamstående med barn och för gift vars make saknar eller har låg inkomst har avskaffats genom skattereformen. Några bestämmelser om indelning i kolumn 1 och 2 behövs därför inte längre varför ifrågavarande regler i *andra stycket kan utgå.*

7 § 2 mom.

Ändringarna är konsekvensändringar.

9 § 2 mom.

Hänvisningen till tilläggsbeloppstabellerna NT och FT kan utgå ur även denna bestämmelse (se kommentaren till 7 § 1 mom. första stycket). Bestämmelsen om särskild skatteberäkning kan även den utgå.

10 § 1 mom.

Bestämmelserna i *2 – 4 styckena* rör regler om indelning i kolumn 1 och 2 varför de kan upphävas.

10 § 2 mom.

Reglerna om indelning i kolumn 1 och 2 har upphävts varför bestämmelsen kan mönstras ut.

10 § 3 mom.

Även denna bestämmelse behandlar indelning i kolumn 1 och 2 varför den kan mönstras ut.

12 § 1 mom.

Första stycket reglerar möjligheten till jämkning av sjömansskatt för sjöman som erlägger sjömansskatt enligt 7 §.

Möjligheten till jämkning på grund av underskott i förvärvskälla har förändrats i och med skattereformen. Underskott i förvärvskällan kapital medges således hädanefter i form av en skattereduktion (3 § 14 mom. SIL). Fjärde momentet har därför kompletterats med en bestämmelse som ger rätt till jämkning av sjömansskatt med hänsyn till att förutsättningar för medgivande av skattereduktion på grund av underskott i förvärvskällan kapital är för handen. Det enda underskott i förvärvskällan näringsverksamhet som i fortsättningen kommer att kunna kvittas mot inkomst av tjänst är underskott avseende aktiv litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet (33 § 3 mom. KL).

I och med skattereformen har reglerna om rätten till avdrag för underhåll av icke hemmavarande barn enligt 46 § 2 mom. KL upphävts. Hänvisningen till denna bestämmelse i d kan därför mönstras ut.

Rätten till avdrag på grund av nedsatt skatteförmåga har även den upphört i och med skattereformen. Bestämmelsen i e kan således också mönstras ut.

I *andra stycket* görs en redaktionell ändring eftersom punkten d upphävts. Hänvisningen till tilläggsbeloppstabellerna kan även den utgå.

12 § 4 mom.

Efter skattereformens genomförande skall kapitalinkomster beskattas i ett inkomstslag som utgör en förvärvskälla och beläggas med en separat statlig inkomstskatt om 30 %. Underskott i inkomstslaget ger rätt till en skattereduktion med 30 % som får räknas av från statlig och kommunal inkomstskatt samt skogsvårdsavgift och fastighetsskatt samma beskattningsår, 3 § 14 mom. SIL och 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272).

Bestämmelserna i detta moment utvidgas således till att omfatta rätt till jämkning av sjömansskatt enligt 7 § i den mån den skattskyldige har rätt till skattereduktion på grund av underskott i förvärvskällan kapital. Denna skattereduktion får dock endast medges i den mån sådan icke kan antas kunna tillgodoräknas i fråga om inkomster som beskattas enligt landskattesystemet.

Bestämmelsen om jämkning på grund av skattereduktion enligt lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer kan även den upphävas eftersom förutsättningar för lagens tillämpning inte längre föreligger.

37 § 2 mom.

Rätt till så kallad "barnbidragsjämkning" gäller sjöman som inte är bosatt i Sverige men som erlägger skatt enligt bestämmelserna i 7 §. Bestämmelsen upphävs.

Anvisningar

till 10 §

Skattereduktionen för ensamstående med barn och för gift vars make saknar eller har låg inkomst avskaffas genom skattereformen. Samtliga gifta sjömän

har tillerkänts denna skattereduktion. Anvisningspunkten kan upphävas eftersom bestämmelserna om indelning i kolumn 1 och 2 enligt 7 § har upphävts.

till 12 §

Första stycket kan mönstras ut eftersom 12 § 1 mom. e har upphävts.

Bestämmelsen har kompletterats med ett *fjärde stycke*. I detta stycke fastställs att även sjöman som betalar skatt enligt 7 § men som inte är bosatt i Sverige har rätt till jämkning på grund av skattereduktion för underskott av kapital enligt 4 mom. Underskottet skall beräknas efter svenska beskattningsregler.

9.14 Kupongskattelagen (1970:624)

1 §

Benämningen aktiefond har ändrats till värdepappersfond som en följd av förslaget till ny lag om värdepappersfonder (prop. 1989/90:153).

2 §

I *första stycket* har anpassningar gjorts till nyssnämnda lagförslag.

Kupongskatt skall i princip erläggas av fysiska och juridiska personer som uppbär utdelning från svenskt aktiebolag men som inte är skattskyldiga i Sverige. Utskiftning från svenska aktiebolag beskattas för närvarande enligt lagen om utskiftningsskatt oavsett var aktieägaren är bosatt. I och med att denna lag slopas bör kupongskatt påföras oberoende av om utbetalningen sker i form av vinstutdelning eller i form av utskiftning. I *andra stycket* har angivits vilka utbetalningar som skall jämställas med utdelning (jfr kommentaren till 3 § 1 mom. tredje stycket SIL).

4 §

Ändringarna är redaktionella och föranledda av den nya indelningen i inkomstslag.

12–13 §§

I paragraferna har följdändringar genomförts till förslaget till ny lag om värdepappersfonder. Enligt den nya lagen får endast registrerande fonder driva fondverksamhet. De fonder som ger ut andelsägarbevis i dag får dock två år på sig att registrera sina andelsägare.

27 §

För oinskränkt skattskyldiga begränsas skatteeffekten vid utbetalning från bolaget i samband med likvidation eller fusion genom att aktien anses avyttrad utan att något vederlag erhållits. För att uppnå motsvarande resultat i de fall då kupongskatt tas ut på utskiftningsbeloppet skall underlaget för kupongskatt minskas med ett belopp motsvarande aktieägarens anskaffningspris för aktierna. Kupongskattelagen bygger på att skatten innehålls av VPC

eller av det utbetalande bolaget. Den reduktion av underlaget för kupongskatt som skall göras i nu avsedda fall bör ske genom det restitutionsförfarande som redan finns i lagen. En sådan bestämmelse har införts i det nya *andra stycket*. En förutsättning för restitution är att bolaget upplösts inom ett år efter det att utbetalning till aktieägaren blivit tillgänglig för lyftning.

Övergångsbestämmelser

De nya reglerna tillämpas i princip första gången vid 1992 års taxering. Äldre bestämmelser för s.k. icke registrerande fondbolag tillämpas t.o.m. 1993 års taxering i fråga om andelsägare som inte har registrerats. Vad gäller övergångsbestämmelsernas närmare utformning i övrigt hänvisas till specialmotiveringen avseende punkt 2 av övergångsbestämmelserna till KL.

9.15. Skattebrottslagen (1971:69)

1 § första stycket 1

Tillägget utgör en följdändring med anledning av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

1 § första stycket 2

Tillägg görs för lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar och för lagen (1990:000) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring,m.m.

9.16 Lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar, m.m

1 § första stycket 1

Tillägget utgör en följdändring med anledning av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

1 § första stycket 3

Tillägg görs för lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar och för den i avsnitt 3 föreslagna lagen (1990:000) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring,m.m.

9.17 Lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål

Ändringen har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 6.1.

9.18 Lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam

Anvisningar

till 9 §

Ändringarna avser två hänvisningar till KL som blivit inaktuella till följd av den tidigare i år beslutade ändringen beträffande inkomstslagen. Yrkesmäs-

sigheten skall således fr.o.m. den 1 januari 1991 knytas till inkomstslaget näringsverksamhet.

9.19 Bokföringslagen (1976:125)

9.20 Jordbruksbokföringslagen (1979:141)

Ändringarna i lagarna utgör följdändringar till tidigare beslutade ändringar av 12 § bokföringslagen och 8 § jordbruksbokföringslagen (prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:665 och 666).

9.21 Lagen om ändring i utsökningsbalken

Beträffande skälen för den föreslagna ändringen i utsökningsbalken hänvisas till vad som har anförts i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.12.

9.22 Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

1 Kap 1 § första stycket 1

Tillägg görs för lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar och för lagen (1990:000) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring,m.m.

9.23 Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

2 §

I denna paragraf har ett nytt fjärde stycke tillagts i vilket anges att statlig fastighetsskatt inte skall tas ut för i utlandet belägen privatbostad i de fall då sådan privatbostad enligt dubbelbeskattningsavtal är undantagen från inkomst- eller förmögenhetsbeskattning i Sverige.

3 §

Ändringarna i 3 § samt i övergångsbestämmelserna är närmare kommenterade i avsnitt 3.9.

9.24 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

1 §

I denna paragraf har tillagts ett nytt andra stycke. Tillägget innebär att fysisk person framdeles kan erhålla avräkning av utländsk skatt även från statlig fastighetsskatt.

2 §

Bestämmelserna i denna paragraf anger att rätt till avräkning enligt denna lag inte föreligger i de fall dubbelbeskattning skall undvikas med tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. I paragrafens första stycke första mening anges att rätt till avräkning enligt 1 § *första stycket* inte föreligger om de fyra an-

givna kriterierna är för handen. Ändringen är en följd av att ett nytt andra stycke har tillagts i 1 §. I detta andra stycke anges, som tidigare nämnts, att rätt till avräkning föreligger också i de fall fysisk person har att erlägga fastighetsskatt för en i utlandet belägen privatbostad. Liksom tidigare kommer avräkning enligt 1 § från statlig och kommunal inkomstskatt att vara utesluten då dessa skatter tillsammans med den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Undvikande av dubbelbeskattning sker precis som tidigare i dessa fall med stöd av dubbelbeskattningsavtal.

Införandet av en rätt till avräkning från statlig fastighetsskatt innebär att reglerna i 2 § kompliceras. Uttagandet av statlig fastighetsskatt för privatbostäder belägna i utlandet ersätter den nuvarande inkomstbeskattningen som bl. a. innebär att en fastighetsägare som själv brukar fastigheten beskattas för ett bostadsförmånsvärde. Om detta förmånsvärde, "intäkten", omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal är det fjärde kriteriet i första stycket, att den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal, uppfyllt. Fastighetsskatt beräknas på ett underlag som motsvarar 75 % av marknadsvärdet. Någon "utländsk intäkt" av en i utlandet belägen privatbostad kommer därför inte att föreligga vid inkomsttaxeringen såvida inte privatbostaden uthyrs. Det har därför tillagts i en ny andra mening att med att den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal avses även fall då någon intäkt av i utlandet belägen privatbostad inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av dubbelbeskattningsavtal.

I en ny tredje mening har vidare föreskrivits att rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket inte föreligger om statlig fastighetsskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Då det kan inträffa att den statliga fastighetsskatten inte omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal som omfattar både den statliga och den kommunala inkomstskatten är det nödvändigt att denna fråga regleras särskilt.

I paragrafens andra stycke finns särskilda bestämmelser i fall då statlig men inte kommunal inkomstskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Dessa bestämmelser föranleddes av 1949 års dubbelbeskattningsavtal med Storbritannien som vid avräkningslagens tillkomst alltjämt gällde i förhållande till ett antal tidigare brittiska besittningar. Avtalet har nu helt upphört att gälla varför den särskilda regleringen i andra stycket föreslås upphävd.

3 §

I denna paragraf anges vilka utländska skatter som får avräknas. Efter årsskiftet kommer beskattningen av privatbostad i utlandet som innehas av fysisk person bosatt i Sverige huvudsakligen att ske genom uttagande av statlig fastighetsskatt. Det framstår därför som rimligt att även motsvarande utländska skatter får avräknas. I paragrafen har därför tillagts att med utländsk skatt i 1 och 2 §§ avses även skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten. Även utländska skatter som beräknas på schablonintäkt eller liknande på privatbostad i utlandet bör kunna avräknas. I många fall torde dessa skatter, framför allt på s.k. imputed income, kunna jämställas med skatter på nkomst. I vissa fall kan emellertid dylika utländska skatter inte anses som

skatter på inkomst. I lagtexten har därför också uttryckligen angivits att utländska skatter som beräknas på schablonintäkt eller liknande är avräkningsbara.

4 §

I denna paragraf anges i vilken ordning avräkning skall ske från svenska skatter samt vid vilken taxering en utländsk skatt som huvudregel skall avräknas. I första stycket anges att avräkning skall ske i första hand från statlig inkomstskatt. Om denna skatt understiger vad som får avräknas skall avräkning ske från statlig fastighetsskatt. Skulle inte heller denna skatt räcka till för avräkning skall avräkning i tredje hand ske från kommunal inkomstskatt.

I andra stycket första meningen anges att avräkning skall ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här. I de fall då vid inkomsttaxeringen någon intäkt av en i utlandet belägen privatbostad inte har medtagits och en utländsk skatt uttagits som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller som beräknats på schablonintäkt eller liknande, kan tidpunkten för avräkningen av dessa utländska skatter inte utläsas av bestämmelserna i första meningen. Någon utländsk intäkt av privatbostaden som beskattats i utländsk stat har i dessa fall inte medtagits vid inkomsttaxering i Sverige. I andra meningen har därför föreskrivits att dessa utländska skatter skall avräknas från svensk skatt som tas ut på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.

6 §

I denna paragraf anges att avräkning får ske med högst ett visst angivet spärrbelopp. Detta spärrbelopp består i dag dels av statlig inkomstskatt och dels av kommunal inkomstskatt. Det tillägg som gjorts innebär att till detta belopp skall även läggas den statliga fastighetsskatt som tagits ut på i utlandet belägen privatbostad.

7 §

I denna paragraf anges hur stor del av den svenska skatten som hänför sig till de utländska inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader). I det nuvarande systemet görs en beräkning avseende den statliga inkomstskatten och en beräkning avseende den kommunala inkomstskatten. Dessa två delbelopp summeras sedan i enlighet med bestämmelserna i 6 §.

I det nya systemet kommer spärrbeloppet att bestå av summan av fyra delbelopp, dels den statliga resp. den kommunala inkomstskatt som hänför sig till utländska förvärvsinkomster, dels den statliga inkomstskatt som hänför sig till utländska kapitalinkomster samt dels den statliga fastighetsskatt som hänför sig till i utlandet belägna privatbostäder.

I paragrafens första stycke anges att beräkningen av den statliga resp. kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna och den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna skall göras var för sig. Principerna för dessa beräkningar är de samma som i nuvarande system.

I paragrafens andra stycke behandlas fall då den skattskyldige erhållit skattereduktion enligt reglerna i 2 § 4 mom. uppbördslagen. Enligt första stycket skall vid beräkningen av spärrbeloppet en sådan skattereduktion anses ha skett från statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift resp. statlig fastighetsskatt med så stor del av reduktionen som resp. skatt utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter före sådan reduktion. I andra meningen föreskrivs vidare att motsvarande proportionering skall göras i de fall då skattskyldig har att erlägga fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad i utlandet.

I paragrafens tredje stycke finns en specialregel för det fall att en arbetsgivare enligt 2 § 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har att erlägga sådan avkastningsskatt som tas ut med 1,1 % av vad arbetsgivaren i sin balansräkning redovisar som skuld under rubriken Avsatt till pensioner (pensionsskuldens belopp) enligt 5 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. I 12 § anges att avräkning av utländska skatter även kan ske från avkastningsskatten.

I normalfallet utgör avkastningsskatten en traditionell inkomstskatt och avräkning av utländska inkomstskatter på avkastningen kan enligt de nya bestämmelserna i 12 § första stycket därför ske från den svenska avkastningsskatten enligt sedvanliga principer för avräkning. Detta gäller emellertid inte den speciella avkastningsskatten på 1,1 % av pensionsskuldens belopp. Om arbetsgivaren har erlagt utländska skatter på utländska intäkter i förvärvskällan kan dessa enligt vanliga regler avräknas från svensk statlig och kommunal inkomstskatt. Om dessa skatter emellertid inte räcker till för avräkning av hela det avräkningsbara beloppet bör avräkning jämväl kunna ske från denna typ av avkastningsskatt. Detta kan emellertid inte ske genom tillämpning av vanliga regler för avräkning eftersom någon utländsk intäkt eller motsvarande inte går att fastställa vid uttagandet av denna typ av avkastningsskatt. Något spärrbelopp kan härigenom inte beräknas. I stället anges att denna typ av avkastningsskatt vid spärrbeloppsberäkningen skall jämställas med den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomst. Det bråktal som skall användas vid beräkningen av hur stor del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna skall därför multipliceras med summan av svensk statlig skatt på förvärvsinkomst och sådan avkastningsskatt som skattskyldig enligt 2 § 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har att erlägga.

11 §

I denna paragrafs första stycke anges att i de fall avräkning av utländsk skatt inte kunnat erhållas vid den taxering då sådan avräkning enligt huvudregeln i 4 § andra stycket skall ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt vid denna taxering överstiger det enligt 6 § beräknade spärrbeloppet, kan den skattskyldige efter yrkande härom medges avräkning av denna överskjutande skatt senast tredje taxeringsåret därefter.

I andra stycket anges ramen för avräkningen av det sammanlagda beloppet av utländska skatter för vilket avräkning får ske ett visst taxeringsår. Avräkning får vid ett visst års taxering aldrig ske med större sammanlagt belopp

är vad som ryms inom spärrbeloppet för denna taxering. Yrkar en skattskyldig avräkning för ett sammanlagt belopp som överstiger det aktuella årets spärrbelopp skall avräkning av utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid ske före avräkning av utländska skatter hänförliga till senare år.

12 §

I denna paragraf anges att avräkning av utländska skatter även kan ske från avkastningsskatt som tas ut med stöd av lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

I paragrafens första stycke regleras det fall då den skattskyldige enligt 2 § 1-4 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har att erlägga avkastningsskatt. I dessa fall utgör avkastningsskatten en traditionell inkomstskatt som tas ut på nettobasis. Avräkning av utländska skatter på avkastningen medges då med motsvarande tillämpning av de allmänna reglerna om avräkning av utländsk skatt. Detta innebär exempelvis att avräkningslagens allmänna regler om vilka utländska skatter som kan avräknas, spärrbeloppets beräkning och möjligheten att avräkna utländsk skatt ett senare år äger motsvarande tillämpning. I stycket har uttryckligen stadgats att bestämmelserna i 1-3 §§, 4 § andra stycket, 5-9, 11, 13 och 14 §§ skall äga motsvarande tillämpning.

I paragrafens andra stycke regleras det fall då arbetsgivare enligt 2 § 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har att erlägga avkastningsskatt med 1,1 % av vad som i balansräkningen redovisats under rubriken Avsatt till pensioner (pensionsskuldens belopp). I detta fall utgörs skatteunderlaget inte av en intäkt utan av en skuldpost i balansräkningen. Denna typ av avkastningsskatt kan på grund av avräkning komma att nedsättas till den del arbetsgivarens statliga inkomstskatt, statliga fastighetsskatt och kommunala inkomstskatt sammanlagt understiger vad som enligt 1-11 §§ får avräknas.

14 §

I denna paragraf har ett nytt tredje stycke tillagts i enlighet med vilket avräkning enligt 11 § (carry forward) endast får ske för sådant avräkningsbart överskjutande belopp vars storlek den skattskyldige kan visa.

9.25 Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

9 §

I paragrafens andra stycke regleras för närvarande hur inbetalda belopp skall fördelas mellan källskatt och arbetsgivaravgifter när arbetsgivaren betalat in ett lägre belopp än som redovisats i uppbördsdeklarationen. Fr.o.m. den 1 januari 1991 skall även särskild löneskatt uppbäras enligt de regler som gäller för innehållen skatt och arbetsgivaravgifter. Det behövs då en regel som i nu aktuella fall anger i vilken mån influtna medel skall anses vara särskild löneskatt. I andra stycket föreslås en regel som innebär att inbetalda belopp i första hand skall anses vara betalning för den innehållna skatten och i andra hand för arbetsgivaravgifterna. Resterande del av inbetalda belopp skall anses vara särskild löneskatt.

9.26 Lagen (1990:326) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension m.m.

1 §

Ändringen är en direkt följd av förslaget att barnpension till den del den inte överstiger 40 % av basbeloppet skall vara skattefri. Givetvis skall då inte heller avdrag göras för betalning av preliminär skatt.

9.27 Lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

1 §

Kompletteringarna i *första stycket* innebär att sparbankernas säkerhetskassa och svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag har rätt till survavsättning.

Ändringen i *andra stycket* är en följd av att ömsesidiga skadeförsäkringsföretag fått rätt till survavsättning.

3 §

Justeringen i *första stycket första meningen* är redaktionell.

I första stycket andra meningen anges att vid beräkning av underlaget skall beskattningsårets inkomstskatt beräknas schablonmässigt. Underlag för schablonskatten är den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten före återföring av föregående års survavsättning, avdrag för årets survavsättning och före eventuella Annellavdrag och avdrag för insatsutdelning. Den nya *tredje meningen* innebär att i underlaget för schablonskatt skall inte heller ingå den schablonintäkt som enligt punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL kan påföras vid värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta. I klargörande syfte har även angivits att inte heller den schablonintäkt vid negativt kapitalunderlag som ett företag i intressegemenskap i vissa fall skall ta upp (12 § fjärde stycket) skall ingå i underlaget.

Bestämmelsen i *fjärde stycket* att en survavsättning inte räknas som skuld har kompletterats med att för skadeförsäkringsföretag räknas inte heller regleringsfond för trafikförsäkring eller utjämningsfond som skuld.

4 §

Ändringen i *andra stycket* beror på att 30 § SIL numera ändrat beteckning till 31 §. Hänvisningen till den nya lydelsen av 30 § 1 mom. nämnda lag innebär att fordringar i utländsk valuta räknas som tillgång endast om beskattning sker i näringsverksamhet.

5 §

Ändringen i *första stycket första meningen* är en följd av ändringen i 1 §.

Bestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta har föranlett en särskild bestämmelse i *andra stycket 7*. Sådana fordringar skall tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. värdet enligt god redovisningssed. En avsättning till valutakursreserv skall således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen. – Även när det gäller skulder i utländsk valuta utgör

avsättning till valutakursreserv ett moment i värderingen. En sådan avsättning utgör alltså en del av skulden. – Enligt *andra stycket 8 (nuvarande andra stycket 7)* skall anläggningstillgångar i form av fordringar m.m. tas upp till anskaffningsvärdet. Om avdrag medges vid inkomsttaxeringen för nedskrivning på en fordran – exempelvis på grund av ackord – skall fordringen vid beräkning av kapitalunderlaget tas upp till anskaffningsvärdet med avdrag för nedskrivet belopp. Detta framgår av ett tillägg i andra stycket 8.

I *fjärde stycket* har vidtagits en redaktionell justering.

6 §

Vid beräkning av kapitalunderlaget skall fysiska personers och dödsbons innehav av näringsfastigheter – som inte utgör omsättningstillgångar – tas upp till 70 % av de värden som gäller för juridiska personer. Reglerna för värdering av tillgångar hos juridiska personer finns i 5 §. Av 5 § andra stycket framgår att vid värdering enligt taxeringsvärdealternativet skall under vissa förutsättningar hänsyn tas till värdeminskningsavdrag och liknande avdrag (jfr prop. 1989/90:110 s.739). Motsvarande gäller givetvis i fråga om näringsfastigheter som innehas av fysiska personer och dödsbon. Ett förtydligande på den punkten har gjorts i *första meningen andra stycket*. Eftersom del av taxeringsvärdet anses utgöra anskaffningsvärde skall också värdeminskningsavdrag och liknande avdrag vid 1992 års taxering och senare i sin helhet minska det angivna värdet.

8 §

En samtidig ändring av 10 § innebär att fysiska personer och dödsbon skall samtidigt kunna få avdrag för avsättning på kapitalunderlaget och inkomstunderlaget. Beräkning av inkomstunderlaget görs i förvärvskällan. Av definitionen följer att återföring av föregående års survavsättning ingår i underlaget. Detta gäller såväl föregående års K-survavsättning som I-survavsättning. Ändringen av paragrafen innebär att årets avdrag för K-survavsättning skall reducera inkomstunderlaget.

9 §

Ändringen i *första stycket* är en följd av ändringen i 1 §.

10 §

Fysiska personer och dödsbon får avdrag för avsättning till surv på antingen kapitalunderlaget och inkomstunderlaget eller på löneunderlaget. Det maximala avdraget för avsättning på inkomstunderlaget har höjts till 20 % och sänkts till 15 % när det gäller avsättning på löneunderlaget.

11 §

I paragrafen har gjorts ett antal konsekvensändringar.

12 §

Paragrafen innehåller särskilda bestämmelser för företag i intressegemenskap.

Ändringen i *första stycket* är redaktionell.

Av andra stycket första meningen framgår att om ett företag i intressegemenskapen har yrkat avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får övriga företag inte avdrag för avsättning på löneunderlaget. Av tillägget i *andra stycket andra meningen* följer att detta gäller även för handelsbolag som ingår i en intressegemenskap. Ändringen får alltså betydelse för tillämpningen av de bestämmelser som enligt 11 § tredje stycket c gäller för handelsbolag om bolagets inkomst beskattas hos såväl fysiska som juridiska personer (1989/90:110 s. 741). För handelsbolag som ingår i en intressegemenskap får det maximala avdraget inte beräknas på löneunderlaget. Det innebär att avdraget inte får överstiga det lägsta av avdrag på kapitalunderlaget enligt bolagsreglerna och summan av avdrag på inkomstunderlaget och kapitalunderlaget enligt reglerna för fysiska personer.

I *tredje stycket* finns en särskild regel för beräkning av kapitalunderlaget när ett företag (här kallat moderföretaget) innehar andelar i en utländsk juridisk person som i sin tur – direkt eller indirekt –innehar aktier eller andelar i ett eller flera svenska företag (här kallat dotterföretag).

De nu gällande reglerna innebär att kapitalunderlaget i det svenska moderföretaget beräknas på följande sätt. Som skuld tas upp ett belopp motsvarande kapitalunderlaget i det svenska dotterföretaget – eller summan av kapitalunderlagen om det är fråga om innehav i flera företag – till den del beloppet överstiger 35 % av värdet på andelarna i den utländska juridiska personen. Som skuld tas inte upp ett större belopp än 65 % av värdet av dessa andelar. Skulden kan således aldrig överstiga den del av andelarna som får tas upp som tillgång vid beräkning av moderföretagets kapitalunderlag (jfr prop. 1989/90:110 s.742).

Ändringen innebär att vid beräkning av kapitalunderlaget i moderföretaget skall som skuld tas upp 65 % av kapitalunderlaget i dotterföretaget – eller 65 % av summan av kapitalunderlagen om det är fråga om flera företag. Det belopp som tas upp som skuld skall dock aldrig överstiga den del av de utländska aktierna som tas upp som tillgång.

Ett exempel får illustrera.

Det svenska moderföretaget A har andelar i det utländska företaget B. Anskaffningsvärdet för andelarna – bestämt enligt genomsnittsmetoden – är 450 000 och vid beräkning av kapitalunderlaget tas andelarna upp till 292 500. Företaget B äger aktier i det svenska dotterföretaget C som har ett kapitalunderlag på 500 000. 65 % av detta kapitalunderlag utgör 325 000. Detta belopp överstiger 65 % av värdet på A:s andel i B och vid beräkning av kapitalunderlaget i A tas som skuld upp 292 500.

Spärregeln skall förhindra att kapitalunderlaget för företagsgruppen som helhet ökar genom att aktier i svenska dotterföretag förvärvas via utländska företag. Om särskilda skäl föreligger kan emellertid skulden beräknad enligt huvudregeln jämkas till ett lägre belopp. En situation då fråga om jämkning kan bli aktuell är när det utländska företaget inte äger samtliga aktier i det svenska dotterföretaget. Survavsättningen i dotterföretaget – med tillhörande skattekredit – kommer då inte moderföretaget tillgodo i sin helhet. Jämkningen kan grundas på det utländska företagets – direkta eller indi-

rekta – andel av aktierna i det svenska dotterföretaget och därigenom andel i dotterföretagets tillgångar och vinst. Kravet på särskilda skäl innebär bl.a. att det skall vara fråga om inte obetydliga belopp. Ändringen i *fjärde stycket* innebär en höjning av den schablonintäkt som ett företag med negativt kapitalunderlag skall ta upp (jfr avsnitt 5.5).

15 §

Ändringarna i paragrafen är redaktionella.

Övergångsbestämmelser

punkt 4

I *första stycket första meningen* har, utöver en redaktionell justering, en ändring gjorts så att förhållandena vid 1993 års taxering kan beaktas oberoende av skälet till att ett företag inte taxeras år 1992 (jfr specialmotiveringen till 1 § lagen om återföring av obeskattade reserver).

Tillägget i *första stycket (den nya tredje meningen)* reglerar det förhållandet att uppskovsbelopp övertagits vid fusion som avses i 2 § 4 mom. SIL. Av bestämmelsen i första stycket andra meningen framgår att 30 % av det uppskovsbelopp som redovisas vid beskattningsårets ingång skall tas upp som skuld vid beräkning av kapitalunderlaget. Eftersom bestämmelsen utgår från förhållandena vid beskattningsårets ingång fordras en särskild regel om uppskovsbelopp har övertagits vid fusion. Bestämmelsen avser beräkning av kapitalunderlaget det år övertagandet sker.

9.28 Lagen (1990:656) om återföring av obeskattade reserver

1 §

I första stycket regleras vilket bokslut som skall ligga till grund för beslutet om uppskovsbelopp. Övergångsbestämmelserna till 3 § lagen (1990:335) om ändring i kommunalskattelagen innebär att företag med räkenskapsår som avslutats under januari eller februari 1991 skall taxeras vid 1991 års taxering. För dessa företag skall bokslutet för detta räkenskapsår ligga till grund för beslutet om uppskovsbelopp. Ändringen i *första stycket* innebär ett klargörande i detta hänseende.

2 §

Ändringen i paragrafen följer av vad som sagts i kommentaren till 1 §.

5 §

Avsikten är att sådana fusioner som avses i 2 § 4 mom. SIL skall kunna genomföras utan skattekonsekvenser. Möjlighet finns därför att överta skatteutjämningsreserv enligt 13 § survlagen. Enligt det nya *fjärde stycket* finns motsvarande möjlighet att överta ett uppskovsbelopp i det överlåtande företaget. Vid sådant övertagande skall det överlåtande och övertagande företagen behandlas som en skattskyldig. Det innebär bl.a. att om bestämmelsen

i tredje stycket om tillägg skulle ha varit tillämplig på det företag som överlåter sitt uppskovsbelopp kommer bestämmelsen även att tillämpas på det övertagande företaget.

9.29 Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

6 §

I denna paragraf har i en ny andra mening tillagts att avdrag för avkastningsskatt, som erlagts av arbetsgivare som anges i 2 § 5, vid inkomsttaxeringen medges för avkastningsskatten före eventuell nedsättning genom avräkning av utländsk skatt. I första meningen har i förtydligande syfte även tillagts att avdrag för avkastningsskatt endast medges för sådan avkastningsskatt som tas ut på underlag som utgörs av vad arbetsgivaren i sin balansräkning redovisar såsom skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

9.30 Lagen om ändring i lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag

Ändringen har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 3.13.

9.31 Lagen om särskilda regler för avsättning till resultatutjämningsfond

Genom lagen ges de flesta enskilda näringsidkare med brutet räkenskapsår rätt att göra ett högre avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond om de under år 1990 går över till kalenderår som räkenskapsår. Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond får i bokslutet per den 31 december 1990 göras med högst 30 % (i stället för 20 %) av lönekostnaden och 35 % (i stället för 15 %) av "den enligt nämnda lagrum beräknade egna inkomsten". Med detta uttryck förstås, som framgår av 41 d § första stycket KL, den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och före – i förekommande fall – uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, uppskov enligt lagen (1982:2) om uppfinnarkonto samt avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:619) om socialavgifter.

9.32 Lagen om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1991 och 1992 års taxeringar

Lagförslaget har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 3.6.

9.33 Lagen (1927:321) om utskiftningsskatt

Den upphävda lagen tillämpas vid 1991 och tidigare års taxeringar. Som framhållits i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.6) behövs en särskild bestämmelse för det fall att medel utskiftats till aktieägarna före utgången

av år 1990 men där bolaget inte upplöses förrän år 1991 eller senare. I ett sådant fall skall likvidationen eller fusionen i sin helhet behandlas enligt de äldre bestämmelserna. Detta innebär bl.a. att eventuell tilläggsutskiftning som sker efter utgången av år 1990 inte skall behandlas som utdelning.

9.34 Lagen (1933:395) om ersättningsskatt

Den upphävda lagen tillämpas sista gången vid 1991 års taxering. Några särskilda övergångsbestämmelser är inte erforderliga.

9.35 Lagen om höjning av den allmänna löneavgiften intill utgången av juni 1991

1 §

Den allmänna löneavgiften höjs tillfälligt med 1,3 procentenheter till 1,64 %. Den höjda skattesatsen gäller ersättningar som betalas ut och inkomster som hänför sig till tiden januari – juni 1991. En hänvisning ges till lagen (1982:423) om allmän löneavgift som innehåller de närmare reglerna om löneavgiften.

Uppbörden av den högre löneavgiften kommer att göras inom ramen för det ordinarie uppbördssystemet. För enskilda näringsidkare kan motsvarande anpassning till ordinarie uppbörd inte göras utan avgiftsbetalningarna måste jämkas uppåt under år 1991 eller bristen erläggas genom en fyllnadsinbetalning i januari 1992.

2 §

Höjningen av löneavgiften medför att enskilda näringsidkare måste dela upp sin avgiftsgrundade inkomst i självdeklarationen. Normalfallet är avgiftsskyldiga som har kalenderår som räkenskapsår. För sådana skall hälften av inkomsten anses belöpa på den tid som omfattas av den högre löneavgiften.

Ett annat vanligt fall gäller avgiftsskyldiga med brutet räkenskapsår som påbörjas under andra halvåret 1990 och som går ut den 31 december 1991. Dessa måste fördela sin inkomst mellan de sex månader som omfattas av den högre avgiften och hela beskattningsåret. Om beskattningsåret är 18 månader skall 6/18 av inkomsten anses belöpa på perioden för den högre löneavgiften.

Proportioneringsregeln kan frångås om den avgiftsskyldige kan visa att en sådan inkomstuppdelning ger ett högre skatteuttag än vad som svarar mot verkliga förhållanden.

10 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 taxeringslagen (1990:324),
4. lag om ändring i lagen (1990:000) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,

5. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
6. lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt,
7. lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
8. lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
9. lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
10. lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
11. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
12. lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen,
13. lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt,
14. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
15. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
16. lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar,
17. lag om ändring i lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål,
18. lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
19. lag om ändring i bokföringslagen (1976:125),
20. lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141),
21. lag om ändring i utsökningsbalken,
22. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
23. lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
24. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
25. lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
26. lag om ändring i lagen (1990:326) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension,
27. lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv,
28. lag om ändring i lagen (1990:656) om återföring av obeskattade reserver,
29. lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
30. lag om ändring i lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag,
31. lag om särskilda regler för avsättning till resultatutjämningsfond vid 1991 års taxering,
32. lag om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1991 och 1992 års taxeringar,
33. lag om upphävande av lagen (1927:321) om utskiftningsskatt,
34. lag om upphävande av lagen (1933:395) om ersättningsskatt,
35. lag om höjning av den allmänna löneavgiften intill utgången av juni 1991.

11 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med hemställan.

Förteckning över remissinstanser som avgett ytttrande över betänkandet (Ds 1990:51) Beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av riksförsäkringsverket (RFV), riksskatteverket (RSV), statens löne- och pensionsverk, kammarrätten i Göteborg, kammarrätten i Jönköping, Centralorganisationen SACO/SR, Företagareförbundet, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Pensionärernas riksorganisation, Småföretagens Riksorganisation, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska försäkringsbolagens riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska Livförsäkringsföreningars Riksförbund samt Sveriges industriförbund.

Yttrande har också inkommit från Föreningen Sveriges Uppbördschefer.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (Ds 1990:38) Beskattning av utländsk valuta och beskattning av utskiftade medel

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksskatteverket (RSV), statskontoret, riksrevisionsverket (RRV), kammarrätten i Stockholm, Bokföringsnämnden (BFN), riksbanken, riksgäldskontoret, Aktiefrämjandet, Centralorganisationen SACO/SR, Entreprenörföreningen, Finansbolagens Förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagareförbundet, Grossistförbundet Svensk Handel, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Småföretagens Riksorganisation, Stockholms Handelskammare, Stockholms Optionsmarknad OM Fondkommission AB (OM), Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Svenska försäkringsbolagens riksförbund, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Aktiesparares Riksförbund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges Föreningsbankers Förbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Värdepapperscentralen VPC AB.

Stockholms handelskammare, Svensk Industriförening, SAF, Svenska försäkringsbolagens riksförbund och Sveriges industriförbund har åberopat ett yttrande från Näringslivets skattedelegation. Sveriges Föreningsbankers Förbund har åberopat Svenska Bankföreningens yttrande. LRF har såsom sitt yttrande hänvisat till yttrande från Lantbrukarnas skattedelegation.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över finansdepartementets promemoria, dnr 4048/90, om ändringar i lagstiftningen om ackumulerad inkomst.

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av riksförsäkringsverket (RFV), riksskatteverket (RSV), Företagareförbundet, Småföretagens Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Pensionärernas Riksorganisation (PRO), Sveriges Fastighetsägareförbund och Sveriges industriförbund.

Småföretagens Riksorganisation och Företagareförbundet har avgett ett gemensamt yttrande genom Företagarnas Riksorganisation. LRF har såsom sitt yttrande hänvisat till yttrande från Lantbrukarnas skattedelegation.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över finansdepartementets promemoria, dnr 3515/90, om särskild premieinkomstskatt m.m. för tjänstegrupplivförsäkring

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av riksförsäkringsverket (RFV), försäkringsinspektionen, riksskatteverket (RSV), statens löne- och pensionsverk, hovrätten för Nedre Norrland, kammarrätten i Stockholm, riksrevisionsverket (RRV), Agria Försäkringar AB, Arbetsmarknadens Försäkrings AB, Folksam, Förenade Liv, Kommunernas Försäkringsaktiebolag (KFA), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Landsorganisationen i Sverige (LO), RKA ömsesidigt livförsäkringsbolag, Skogsägarnas Riksförbund, Försäkringsbolaget SPP, ömsesidigt, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Försäkringsbolagens Riksförbund, Svenska Livförsäkringsföreningars Riksförbund (SLR), Svenska Samernas Riksförbund, Sveriges Fiskares Riksförbund (SFR) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund har åberopat ett inom Lantbrukarnas skattedelegation upprättat yttrande.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över finansdepartementets promemoria, dnr 4047/90, om särskild löneskatt på vissa pensionsförmåner m.m.

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av riksskatteverket (RSV), statens löne- och pensionsverk, Arbetsmarknadens Försäkrings AB (AFA), Folksam, Försäkringsbolaget Pensionsgaranti (FPG), Fösäkringsbolaget SPP, ömsesidigt, Kommunernas Pensionsanstalt (KPA), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Pensionsregistreringsinstitutet PRI, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Försäkringsbolags Riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska Livförsäkringsföreningars Riksförbund.

Yttrande har också inkommit från Svenska Bankföreningen, Trygghetsrådet, Sveriges författarfond, Stockholms handelskammare, Pensionsrådet, Pensions- och Försäkringskonsult AB.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över finansdepartementets promemoria om skadeförsäkringsföretagens beskattning, dnr 3080/1990

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av försäkringsinspektionen, riksskatteverket, Folksam och Svenska försäkringsbolagens riksförbund.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1990:47) Beskattning av stipendier

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av socialstyrelsen, riksförsäkringsverket (RFV), riksskatteverket (RSV), centrala studiestöds-

nämnden (CSN), styrelsen för teknisk utveckling (STU), kammarkollegiet, riksrevisionsverket (RRV), statens löne- och pensionsverk, hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Göteborg, Stiftelsen svenska institutet (SI), Uppsala universitet, Lunds universitet, Handelshögskolan i Stockholm, Forskningsrådsnämnden (FRN), Konstnärsnämnden, Sveriges författarfond, Svenska akademien, Kungliga vetenskapsakademien, SACO, Crafordska stiftelsen, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagarnas Riksorganisation, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), Konstnärernas Riksorganisation (KRO), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Landstinget i Malmöhus län, Publicistklubben, Riddarhusdirektionen, Statsanställdas Förbund, Stockholms Handelskammare, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Författarförbund, Sveriges industriförbund, Torsten och Ragnar Söderbergs stiftelser, Knut och Alice Wallenbergs stiftelse samt Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Yttrande har också inkommit från Judiska församlingars i Sverige Centralråd, Nobelstiftelsen, Stockholms Universitets Studentkår, Kungliga Vitterhetsakademien, Sveriges Förenade Studentkårer (SFS), Samarbetsnämnden för statsbidrag till trossamfund, Sveriges Frikyrkoråd, De Fria Kristna Samfundens Råd, Naturhistoriska museers samarbetsorganaisation – NAMSA, Folkens museum – Etnografiska, Naturhistoriska riksmuseet, Nordiska museet, Statens historiska museum, Statens konstmuseer, Svenska akademiska rektorskonferensen, Naturvetenskapliga forskningsrådet, Kungliga tekniska högskolan, Svenska Läkaresällskapet, Sverige-Amerika stiftelsen, Apotekaresociteten, Föreningen Svenska Tonsättare, Swepark, Svenska Fornminnesföreningen, Musikaliska akademien, Uppsala Studentkår, Kungliga Fysiografiska Sällskapet i Lund, Vetenskapssociteten i Lund samt Kungliga Humanistiska Vetenskapssamfundet i Lund.

Småföretagens Riksorganisation och Sveriges industriförbund har avgivit ett gemensamt yttrande. Statsanställdas Förbund ställer sig bakom det av LO avgivna yttrandet. Folkens museum – Etnografiska, Naturhistoriska riksmuseet, Nordiska museet, Statens historiska museum samt Statens konstmuseer har avgivit ett gemensamt yttrande. Kungliga Fysiografiska Sällskapet i Lund, Vetenskapssociteten i Lund samt Kungliga Humanistiska Vetenskapssamfundet i Lund har avgivit ett gemensamt yttrande.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[1]

dels att nuvarande 30 § skall betecknas 31 §,

dels att 3 § 1, 2 och 12 mom., 24 § 1 mom., 27 § 1, 3 och 5 mom. samt den nya 31 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 30 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 §	
1 mom.[2] Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Hit hör bland annat	
räntа på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,	
utdelning på aktier och andelar,	
vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,	
ersättning vid upplåtelse av privatbostad,	
lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370).	
	Till realisationsvinst hänförs även kursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.
Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.	
Gäller i fråga om en tillgång att vinst vid en avyttring skall tas upp som intäkt av kapital och inträffar i samma ägares hand en händelse som medför att vederlaget eller vinst vid en avyttring i stället skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (karaktärsbyte) sker beskattning som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärde (avskattning). Tillgången anses härefter ha anskaffats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock inte avskattning. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.	
2 mom.[3] Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån inte annat anges i *30* § femte stycket, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av nä-	2 mom. Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån inte annat anges i *31* § femte stycket, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av nä-

*De här utelämnade lagförslagen är, frånsett redaktionella ändringar, likalydande med de till propositionen fogade lagförslagen (lagförslag 1, 4, 8–9, 15–16 och 22).

[1] Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:770
30 § 1990:651.

[2] Senaste lydelse 1990:651.

[3] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ringsverksamhet.	ringsverksamhet.
Om ränteutgifterna överstiger ränteintäkterna med mer än 100 000 kronor eller – om den skattskyldige inte fyllt 18 år eller fråga är om dödsbo som behandlas som handelsbolag – 10 000 kronor medges dock avdrag med endast 70 procent av det överskjutande beloppet om inte annat framgår av tredje stycket eller 4 mom. andra stycket. Till ränteintäkter hänförs därvid *inte löpande avkastning på tillgångar som avses i 27 § 1 mom.*	Om ränteutgifterna överstiger ränteintäkterna med mer än 100 000 kronor eller – om den skattskyldige inte fyllt 18 år eller fråga är om dödsbo som behandlas som handelsbolag – 10 000 kronor medges dock avdrag med endast 70 procent av det överskjutande beloppet om inte annat framgår av tredje stycket eller 4 mom. andra stycket. Till *sådana kvittningsgilla* ränteintäkter hänförs därvid *endast ränta* *1. på banktillgodohavanden i svenska kronor och likvärdiga fordringar,* *2. som betalas varje år med hela det upplupna beloppet eller i förskott.*

Delägare i fåmansföretag, som avses i 12 mom. nionde stycket, får göra fullt avdrag för ränteutgifter utöver vad som följer av föregående stycke, med högst så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna eller andelarna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid beskattningsårets ingång med tillägg av fem procentenheter. Som anskaffningskostnad räknas även arvs- och gåvoskatt som den skattskyldige har betalat i anledning av förvärv av aktierna eller andelarna. Har aktierna eller andelarna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.

Till realisationsförlust hänförs även kursförlust på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 27 § 5 mom. eller 29 § 2 mom.

Förvaltningskostnader får dras av endast till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

1 2 mom.[4] Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid *beskattningsårets ingång* med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom.	1 2 mom. Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid *utgången av november året före beskattningsåret* med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med till-

[4] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
tredje stycket.	lämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.
Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning). Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.	Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) *för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte förekommit, för den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång*. Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

Vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av realisationsvinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även under *de närmaste tio åren* efter det *att* ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier.	*I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 får vid tillämpningen av första–tredje styckena anskaffningskostnader räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från förvärvsåret, dock tidigast från år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.* Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller även *för utdelning och avyttring* under *tio beskattningsår* efter det *år då* ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier.
Bestämmelserna i första–tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under *någon del av den senaste tioårsperioden*. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av *den senaste tioårsperioden* varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad	Bestämmelserna i första–tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under *något av de tio beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret*. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av *denna tidsperiod* varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedri-

Nuvarande lydelse

verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än *tio år* efter det *att* verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första–tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under *den senaste tioårsperioden*. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första–tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst tillämpas reglerna inte heller *i den mån den skattskyldige visar att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet och tillgångar samt övriga omständigheter inte är hänförlig till den skattskyldiges eller någon honom närståendes arbetsinsats.*

Föreslagen lydelse

ver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än *under det tionde beskattningsåret* efter det *år då* verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första–tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under *de tio beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret*. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första–tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst tillämpas reglerna inte heller *på den del av den sammanlagda vinsten utöver kvarstående sparad utdelning för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod som överstiger 200 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.*

Om den skattskyldiges make eller – såvitt gäller skattskyldig under 18 år – förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning och om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första–tredje styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst.

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under *någon del av den senaste tioårsperioden* har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under *något av de tio beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret* har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om

Vad som i detta moment sägs om

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom.	aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i första–tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och sådan uppräkning som avses i fjärde stycket inte medges.*

24 §

1 mom.[5] Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – i den mån inte annat anges – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

I fråga om förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. skall – om inte annat anges – som intäkt tas upp vad som erhållits vid ingåendet av förpliktelsen, medan avdrag får ske för vad som utgivits för upphörandet av förpliktelsen.

Har den avyttrade egendomen förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses egendomen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Har skattskyldig förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. eller 29 § 1 mom. genom ett sådant fång, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag, som överlåtaren med tillämpning av den i 27 § 2 mom. angivna genomsnittsmetoden eller 27 § 3 mom. skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen. Motsvarande gäller vid förvärv av sådan egendom som avses i 30 § fjärde stycket. Har den skattskyldige genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död förvärvat egendom som har utgjort omsättningstillgång hos den avlidne och	Har den avyttrade egendomen förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses egendomen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Har skattskyldig förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. eller 29 § 1 mom. genom ett sådant fång, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag, som överlåtaren med tillämpning av den i 27 § 2 mom. angivna genomsnittsmetoden eller 27 § 3 mom. skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen. Motsvarande gäller vid förvärv av sådan egendom som avses i 30 § *och 31 §* fjärde stycket. Har den skattskyldige genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död förvärvat egendom som har utgjort omsättnignstillgång hos den

[5] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse

utgör egendomen enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) inte omsättningstillgång hos den skattskyldige gäller – i stället för vad som stadgas i första meningen – att egendomen skall anses anskaffad till det bokförda värdet.

Vad som sägs om vinstberäkning vid avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft. Om byggnad finns bestämmelser i 4 § kommunalskattelagen *(1928:370)*.

Föreslagen lydelse

avliden och utgör egendomen enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) inte omsättningstillgång hos den skattskyldige gäller – i stället för vad som stadgas i första meningen – att egendomen skall anses anskaffad till det bokförda värdet.

Vad som sägs om vinstberäkning vid avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft. Om byggnad finns bestämmelser i 4 § kommunalskattelagen.

27 §

1 mom.[6] Vid avyttring av aktie, interimsbevis, andel i *aktiefond*, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev, *skuldebrev som är eller varit förenat med optionsrätt, optionsbevis*, samt termin och köp- eller *säljoption* avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna finansiella instrument, tillämpas utöver 24 § bestämmelserna i 2–5 mom.

3 mom.[7] Har optionsbevis erhållits genom *teckning* av skuldebrev förenat med optionsrätt, skall anskaffningsvärdet för optionsbeviset beräknas som anskaffningsvärdet för skuldebrevet jämte optionsrätten minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet.

5 mom.[8] Realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. *fjärde* stycket.

1 mom. Vid avyttring av aktie, interimsbevis, andel i *värdepappersfond*, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis *avseende lån i svenska kronor*, konvertibelt skuldebrev *i svenska kronor*, samt termin och köp-, *sälj-* eller *teckningsoption* avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna finansiella instrument tillämpas utöver 24 § bestämmelserna i 2–5 mom.

3 mom. Har optionsbevis erhållits genom *förvärv* av skuldebrev förenat med optionsrätt, skall anskaffningsvärdet för optionsbeviset beräknas som anskaffningsvärdet för skuldebrevet jämte optionsrätten minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet.

5 mom. Realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. *femte* stycket.

[6] Senaste lydelse 1990:651.
[7] Senaste lydelse 1990:651.
[8] Senaste lydelse 1990:651.

Nuvarande lydelse

Detta gäller dock i fråga om andel i *aktiefond* endast om värdet av fondens innehav av aktier inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.

Föreslagen lydelse

Detta gäller dock i fråga om andel i *värdepappersfond* endast om värdet av fondens innehav av aktier inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten. *Om fonden består endast av sådana värdepapper som avses i 29 § 1 mom. skall 29 § 2 mom. tillämpas vid avyttring av andel i fonden.*

30 §

1 mom. Realisationsvinst vid avyttring av utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta beräknas med tillämpning av 24 § och den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom. första stycket. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av ett finansiellt instrument vars underliggande egendom är en fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index beroende av sådan valuta. Om ersättningen för den avyttrade egendomen växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen tillämpas denna växelkurs vid beräkning av värdet på ersättningen. Vid avyttring av utländsk valuta tillämpas även bestämmelserna i 2 mom. femte stycket sista meningen.

2 mom. Vid betalning av en fordran i utländsk valuta beräknas vinst respektive förlust på grund av valutakursförändring för långivare och låntagare på följande sätt.

Långivaren skall som intäkt ta upp värdet av det återbetalade beloppet vid återbetalningen och medges avdrag för beloppets värde vid utlåningstillfället. Låntagaren skall som intäkt ta upp värdet av det återbetalade beloppet vid utlåningstillfället och medges avdrag för beloppets värde vid återbetalningen. Värdet av det återbetalade beloppet vid utlåningstillfället beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom. första stycket. Med anskaffningsvärde avses därvid avdraget för långivaren och intäkten för låntagaren.

Skattskyldighet för kursvinst respektive avdragsrätt för kursförlust

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	på en fordran eller skuld i utländsk valuta inträder för det beskattningsår då återbetalning sker.
	Med återbetalning av skuld jämställs en överlåtelse av skulden till annan låntagare.
	Kursvinst eller kursförlust beräknas inte för tid mellan avyttring och växling till svenska kronor i fall som avses i 1 mom. tredje meningen. Kursvinst eller kursförlust på utländsk valuta som utnyttjas för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i utlandet är inte skattepliktig respektive avdragsgill.
30 §	*31 §*
Vid avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25–*29* §§ gäller utöver 24 § följande bestämmelser.	Vid avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25–*30* §§ gäller utöver 24 § följande bestämmelser.

Om den skattskyldige innehaft egendomen för personligt bruk (personligt lösöre) får

1. anskaffningsvärdet bestämmas till 25 procent av ersättningen för egendomen efter avdrag för kostnaden för avyttringen,
2. avdrag göras med 50 000 kronor från summan av vinster på grund av avyttringar av sådan egendom under beskattningsåret.

Om den skattskyldige tidigare har medgetts avdrag helt eller delvis för egendomens anskaffning, värdeminskning e. d. skall ingångsvärdet minskas med detta avdrag.

När en avyttring av egendom som inte innehafts för personligt bruk avser en del av ett samlat innehav av egendom med enhetligt värde skall realisationsvinsten beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom.

Avdrag för realisationsförlust medges inte för egendom som innehafts för personligt bruk.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Punkterna 2 och 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tillämpas även i fråga om de nya bestämmelserna i lagen.

2 Förslag till Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att rubriken till lagen samt 1–3 och 7 §§, punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 1 §, anvisningarna till 2 § och anvisningarna till 3 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skall ha följande lydelse.

Lag om skatt på ackumulerad inkomst

Nuvarande lydelse

1 §[1]

Har fysisk person eller dödsbo under visst beskattningsår *åtnjutit* inkomst, som hänför sig till minst två beskattningsår, (ackumulerad inkomst), skall under de förutsättningar, som anges i denna lag, statlig inkomstskatt på denna inkomst beräknas enligt följande. Inkomsten antas ha åtnjutits med lika belopp under de år, dock högst tio, till vilka den hänför sig. Skatten på ettvart av dessa belopp utgörs av den skatt som skulle ha utgått för beloppet om det lagts till den genomsnittliga beskattningsbara *inkomsten och det genomsnittliga underlaget för tilläggsbelopp för de tre senaste taxeringsåren eller, om inkomsten hänför sig bara till två år, de två senaste taxeringsåren och därvid det tillagda beloppet utgjort den högst beskattade delen.* Vid genomsnittsberäkningen bortses från den ackumulerade inkomsten. Skatten beräknas enligt *de skatteskalor* som gäller för det taxeringsår då den ackumulerade inkomsten tas upp till beskattning.

Föreslagen lydelse

Har fysisk person eller dödsbo under visst beskattningsår *haft* inkomst *av tjänst eller sådan inkomst av näringsverksamhet* som *avses i 3 §, och* hänför sig *inkomsten* till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst), skall under de förutsättningar som anges i denna lag, statlig inkomstskatt på denna inkomst beräknas enligt följande.

Inkomsten antas ha åtnjutits med lika belopp under de år, dock högst tio, till vilka den hänför sig. Skatten på ettvart av dessa belopp utgörs av den skatt som skulle ha utgått för beloppet om det lagts till den genomsnittliga beskattningsbara *förvärvsinkomsten för taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren som är i fråga, efter justering med ett belopp motsvarande skiktgränsens förändring mellan*

1. taxeringsåret och närmast föregående taxeringsår om den ackumulerade inkomsten hänför sig till tre eller fyra beskattningsår,

2. taxeringsåret och andra taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till fem eller sex beskattningsår,

3. taxeringsåret och tredje taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till sju eller åtta beskattningsår eller

4. taxeringsåret och fjärde taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till nio eller tio beskattningsår.

Beräkning av belopp motsvarande

[1] Senaste lydelse 1984:1062.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	skiktgränsens förändring görs inte om den ackumulerade inkomsten i sin helhet hänför sig till tid efter beskattningsåret. Om inkomsten delvis hänför sig till tid efter beskattningsåret skall skälig hänsyn tas därtill vid beräkningen.
	Vid genomsnittsberäkningen bortses från den ackumulerade inkomsten. Skatten beräknas enligt *den skatteskala* som gäller för det taxeringsår då den ackumulerade inkomsten tas upp till beskattning. *Därvid skall de belopp som skatten skall beräknas för anses ha utgjort den högst beskattade delen av förvärvsinkomsten.*

Kan tillförlitlig utredning inte förebringas om det antal år, vartill ackumulerad inkomst hänför sig, skall skatteberäkningen ske, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Föreligger förutsättningar för såväl skatteberäkning enligt denna lag som nedsättning av skatt enligt lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall tillämpas den av lagarna som leder till lägst skatt.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §[2]

Till grund för skatteberäkning enligt 1 § skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande (nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten) eller, om den skattskyldiges sammanlagda till statlig inkomstskatt beskattningsbara *inkomst respektive underlag för tilläggsbelopp* är lägre, denna inkomst *respektive detta underlag*.	Till grund för skatteberäkning enligt 1 § skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande (nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten) eller, om den skattskyldiges sammanlagda till statlig inkomstskatt beskattningsbara *förvärvsinkomst* är lägre, denna inkomst.
Skatteberäkning enligt 1 § *får ske endast under förutsättning* att den inkomst, som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgår till minst *15 000* kronor *och dessutom utgör minst en femtedel av den skattskyldiges till* statlig inkomstskatt *taxerade inkomst*.	*Som förutsättning för* skatteberäkning enligt 1 § *gäller* att den inkomst som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgår till minst *50 000* kronor *samt att den beskattningsbara förvärvsinkomsten, inklusive den ackumulerade inkomsten, överstiger skiktgränsen enligt 10 § andra stycket lagen (1947:576) om* statlig inkomstskatt *med minst samma belopp*.

[2] Senaste lydelse 1983:445.

3 §

1 mom.[3] *Vad i denna lag sägs gäller, med den begränsning som följer av vad nedan i 2 – 5 mom. stadgas, beträffande all ackumulerad inkomst.*

2 mom.[4] *I fråga om inkomst av jordbruksfastighet skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:*

1) intäkt genom ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning samt
intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

2) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för jordägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;

3) intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, eller intäkt, som har uppkommit genom att egendom har tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest har avyttrats under sådana förhållanden att sådan tvångsförsäljning måste anses föreligga, allt under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för insättning på skogskonto eller för avsättning till eldsvådefond;

4) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och in-

[3] Senaste lydelse 1981:297.
[4] Senaste lydelse 1981:297.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
trång å fastigheten, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;	
5) intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel;	
6) intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten; samt	
7) intäkt, som har uppkommit genom att eldsvådefond har återförts till beskattning på grund av att jordbruksdriften har upphört eller – såvitt avser eldsvådefond för lagertillgångar – på grund av att djurskötseln har upphört, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.	
3 mom.[5] *I fråga om inkomst av annan fastighet skall lagens bestämmelser endast gälla följande intäkter, nämligen:*	
1) intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;	
2) intäkt – i samband med avyttring av fastighet – genom avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad; samt	
3) intäkt, som har uppkommit genom att eldsvådefond har återförts till beskattning på grund av att hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan har avvecklats, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.	

[5] Senaste lydelse 1981:297.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 mom.[6] I fråga om inkomst av *rörelse* skall lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:	I fråga om inkomst av *näringsverksamhet* skall lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:
1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, *under förutsättning att intäkten inte föranlett uppskov med beskattning enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto eller enligt lagen (1982:2) om uppfinnarkonto*;	1. intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;
2) intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur;	2. intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur;
	3. intäkt – i samband med att en näringsfastighet avyttras eller övergår till privatbostadsfastighet – avseende återförda avdrag för värdeminskning m.m. och utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370);
	4. intäkt – i samband med att en till bostadsrätt eller aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt hörande lägenhet som inte är privatbostad avyttras eller övergår till privatbostad – avseende återförda avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen;
	5. intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för fastighetsägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;
3) intäkt i form av *engångsersättning, som har erhållits på grund av avbrottsförsäkring eller som*	6. intäkt i form av *försäkringsersättning*, skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall *eller för att egendom*

[6] Senaste lydelse 1982:6.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall *i rörelsen till följd av* expropriation, *rekvisition* eller *annat liknande förfarande eller* intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, *allt under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;*	*tagits i anspråk genom* expropriation eller *under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses föreligga;* *7.* intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse;
	8. intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång på fastighet, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet; *9. intäkt genom ersättning för skada på växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig anledning som är oberoende av den skattskyldiges åtgöranden samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning;*
4) intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *rörelse*;	*10.* intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *näringsverksamhet*;
5) intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *rörelse*, av för stadigvarande bruk i *rörelsen* avsedda *maskiner eller andra* inventarier, *vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till byggnad, samt av andra varor och produkter i rörelsen än ovan vid 4) avses*; samt	*11.* intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *näringsverksamhet*, av *maskiner och andra* för stadigvarande bruk i *verksamheten* avsedda inventarier;
	12. intäkt vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel samt;
6) intäkt, som har uppkommit genom att *eldsvådefond, särskild inve-*	*13.* intäkt som har uppkommit genom att *ersättningsfond* har återförts

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
steringsfond för avyttrat fartyg eller särskild nyanskaffningsfond har återförts till beskattning på grund av att *rörelsen* har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg *eller ränta* på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.	till beskattning på grund av att *näringsverksamheten* har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.
Vad i denna lag *stadgas* om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *rörelse* skall *äga motsvarande tillämpning* beträffande *rörelsefilial* och *rörelsegren*.	Vad i denna lag *sägs* om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av *näringsverksamhet* skall *gälla även* beträffande *en av flera verksamheter i en förvärvskälla*.
5 mom.[7] *I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gäller lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, vinst vid avyttring av fastighet samt vinst vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och förvärvats tidigare än två år före avyttringen.*	

7 §[8]

Ändras den beskattningsbara *inkomsten eller det underlag för tilläggsbelopp* varpå skatten har beräknats skall skattemyndigheten besluta om den ändring av skatteberäkningen som föranleds härav.	Ändras den beskattningsbara *förvärvsinkomsten* varpå skatten har beräknats skall skattemyndigheten besluta om den ändring av skatteberäkningen som föranleds härav.

Anvisningar

till 1 §

1.[9] Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som *uppbäres* såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som be-	Engångsbelopp, som *erhållits* såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som be-

[7] Senaste lydelse 1981:297.
[8] Senaste lydelse 1990:343.
[9] Senaste lydelse 1983:314.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370), skall *icke* anses såsom ackumulerad inkomst.	skattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) *eller intäkt som beskattas med tillämpning av punkt 14 av anvisningarna till 32 § nämnda lag*, skall *inte* anses såsom ackumulerad inkomst.

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 5 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5) – 7) samt i 3 § 4 mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 3 mom. vid 2) och 3), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft fastigheten. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller innehaft fastigheten eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller om det eljest framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

Har *jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne*, om *han* så yrkar, anses *hava*	Har *näringsverksamhet eller andel i handels- eller kommanditbolag i samband med makes död övertagits av den andre maken som ensam*

Nuvarande lydelse

bedrivit *jordbruket eller rörelsen jämväl* under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då *voro taxerade* med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller, *därest* andra maken haft inkomst, skulle *hava* taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. *Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av den andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare.* Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen *(1928:370)* taxeras hos make, skall *icke* till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.

Vad i nästföregående stycke *stadgas* om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Föreslagen lydelse

dödsbodelägare skall efterlevande make, om *denne* så yrkar, anses *ha* bedrivit *näringsverksamhet även* under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då *taxerades* med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt *(1947:576)* eller, *om* andra maken haft inkomst, skulle *ha* taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. Inkomst som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen taxeras hos make, skall *inte* till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.

Vad i nästföregående stycke *sägs* om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall den avlidne och dödsboet anses som en och samma skattskyldig.

2.[10] Till ledning för skatteberäkningen ges följande **exempel:**

En *ensamstående* skattskyldig uppbär under år *1985* en ackumulerad inkomst på *84 000* kronor. Utredning *förebringas om* att inkomsten hänför sig till *sju* år, vilket innebär att årsbeloppen blir *12 000* kronor.

Vid *1984, 1985 och 1986* års taxeringar antas den beskattningsbara *inkomsten* ha bestämts till *90 000 kronor, 120 000 kronor respektive 150 000 kronor. Underlaget för till-*

2. Till ledning för skatteberäkningen ges följande **exempel**:

En skattskyldig uppbär under år *1998* en ackumulerad inkomst på *500 000* kronor. *Hans* utredning *visar* att inkomsten hänför sig till *fem* år, vilket innebär att årsbeloppen blir *100 000* kronor.

Skatten på den ackumulerade inkomsten skall – oavsett vilka förflutna eller kommande år inkomsten hänför sig till – beräknas med utgångspunkt från de beskattningsbara förvärvsinkomsterna för taxeringsåret och de närmast föregående taxeringsåren.

Vid *1995 – 1999* års taxeringar antas den beskattningsbara *förvärvsinkomsten* ha bestämts till *150 000 kronor, 160 000 kronor, 170 000 kronor, 180 000 kronor respektive*

[10] Senaste lydelse 1986:511.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
läggsbelopp har för motsvarande år bestämts till 145 000 kronor, 165 000 kronor respektive 200 000 kronor. I den beskattningsbara *inkomsten och underlaget för tilläggsbelopp* vid *1986* års taxering ingår ovan angivna *84 000* kronor; beloppet skall undantas vid genomsnittsberäkningen.	*690 000 kronor.* I den beskattningsbara *förvärvsinkomsten* vid *1999* års taxering ingår ovan angivna *500 000* kronor; beloppet skall undantas vid genomsnittsberäkningen.
Den genomsnittliga beskattningsbara inkomsten *respektive det genomsnittliga underlaget för tilläggsbelopp blir då 92 000* kronor *respektive 142 000 kronor. Grundbelopp skall således beräknas i skiktet 92 000 – 104 000 kronor och tilläggsbelopp i skiktet 142 000 – 154 000 kronor. Med tillämpning av skatteskalorna för taxeringsåret 1986 blir grundbeloppet 2 400 kronor och tilläggsbeloppet 890 kronor. Dessa belopp skall sedan multipliceras med sju. Grundbeloppet på den ackumulerade inkomsten blir då 16 800 kronor och tilläggsbeloppet blir 6 230 kronor.*	Den genomsnittliga beskattningsbara *förvärvsinkomsten* blir då *170 000* kronor. *Eftersom den ackumulerade inkomsten hänför sig till fem beskattningsår, varav inget avser tid efter beskattningsåret, skall den genomsnittligt beskattningsbara förvärvsinkomsten justeras med ett belopp motsvarande skiktgränsens förändring mellan taxeringsåret och andra taxeringsåret före taxeringsåret. Skiktgränsen antas vid 1999 års taxering vara 239 000 kronor och vid 1997 års taxering 217 000 kronor. Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten skall därför justeras med 22 000 kronor.*
Vid 1986 års taxering utgör i övrigt den beskattningsbara inkomsten 66 000 kronor och underlaget för tilläggsbelopp 116 000 kronor.	*Till den justerade genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten om 192 000 kronor skall läggas årsbeloppet 100 000 kronor. Skatten kan härefter beräknas på ett underlag om 292 000 kronor. Med tillämpning av skatteskalan för taxeringsåret 1999 blir den statliga inkomstskatten 20 procent av skillnaden mellan 292 000 kronor och skiktgränsen 239 000 kronor, dvs. 10 600 kronor. Detta belopp skall sedan multipliceras med fem varefter skatten på den ackumulerade inkomsten blir 53 100 kronor inklusive grundbeloppet om 100 kronor.*
Den genomsnittliga beskattningsbara *inkomsten och det genomsnittliga underlaget för tilläggsbelopp*, liksom den del av den ackumulerade inkomsten som hänförs till varje år, skall avrundas nedåt till helt hundratal kronor.	Den genomsnittliga beskattningsbara *förvärvsinkomsten*, liksom den del av den ackumulerade inkomsten som hänförs till varje år, skall avrundas nedåt till helt hundratal kronor.
Beskattningsbar *inkomst och underlag för tilläggsbelopp* skall tas upp till 0 kronor för sådant taxeringsår, då taxering *ej* åsatts på	Beskattningsbar *förvärvsinkomst* skall tas upp till 0 kronor för sådant taxeringsår, då taxering *inte* åsatts på grund av att den skattskyldige änd-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
grund av att den skattskyldige ändrat räkenskapsår eller inte varit bosatt här i riket.	rat räkenskapsår eller inte varit bosatt här i riket.

Har skattskyldig under ett taxeringsår på grund av omläggning av räkenskapsår åsatts taxeringar för två beskattningsår, skall vid fördelning av den ackumulerade inkomsten så anses som om de båda taxeringarna hänföra sig till skilda taxeringsår.

Om skatteberäkning enligt 1 § påkallas för ackumulerad inkomst i viss förvärvskälla, skall skatteberäkningen omfatta all ackumulerad inkomst, som uppkommit i förvärvskällan. Däremot *äger* skattskyldig från skatteberäkningen *undantaga* ackumulerad inkomst i annan förvärvskälla.	Om skatteberäkning enligt 1 § påkallas för ackumulerad inkomst i viss förvärvskälla, skall skatteberäkningen omfatta all ackumulerad inkomst som uppkommit i förvärvskällan. Däremot *får* skattskyldig från skatteberäkningen *undanta* ackumulerad inkomst i annan förvärvskälla.
Om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår kommer i åtnjutande av flera intäkter, vilka var för sig är att anse såsom ackumulerade inkomster och vilka hänför sig till olika antal år, skall intäkterna fördelas oberoende av varandra på de år, till vilka de hänför sig, *dock minst tre år. Skatteberäkningen skall ske på grundval av ett gemensamt årsbelopp.*	Om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår kommer i åtnjutande av flera intäkter, vilka var för sig är att anse såsom ackumulerade inkomster och vilka hänför sig till olika antal år, skall intäkterna fördelas oberoende av varandra på de år, till vilka de hänför sig.

till 2 §[11]

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt punkt *7* av anvisningarna till *22* § kommunalskattelagen, i den mån sådant avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen.	*Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt punkt 9* av anvisningarna till *23* § kommunalskattelagen, i den mån sådant avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen.
I fråga om intäkt genom avyttring av tillgång, vilken kan vara föremål för värdeminskningsavdrag, skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde. *Motsvarande skall gälla vid avyttring av sådan patenträtt eller liknande rättighet, som är att anse såsom vara i rörelse.*	I fråga om intäkt genom avyttring av tillgång vilken kan vara föremål för värdeminskningsavdrag, skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.
Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av andra varor eller produkter i rörelse	

[11] Senaste lydelse 1981:297.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
än i nästföregående stycke sista punkten sägs skall anses dold reserv i lagertillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan, å ena sidan, det lägsta av tillgångarnas anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde efter avdrag i förekommande fall för inkurans samt, å andra sidan, deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt. Vid avveckling av byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller annan rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter ävensom penningrörelse skall dock såsom dold reserv i regel anses skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde vid beskattningsårets ingång och deras bokförda värde vid samma tidpunkt.	
Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av *varor (inklusive djur) och produkter i jordbruksfastighet* skall anses *dold reserv i tillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till* skillnaden mellan tillgångarnas *verkliga värde* och *deras bokförda värde* vid nämnda tidpunkt.	*Som* nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av *djur i jordbruk och renskötsel* skall anses skillnaden mellan tillgångarnas *allmänna saluvärde vid beskattningsårets ingång* och *de värden som gäller vid inkomsttaxeringen* vid nämnda tidpunkt.
Har den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å lagret frångåtts vid inkomsttaxeringen, skall vid beräkning av dold reserv i stället för bokfört värde användas det i beskattningsavseende gällande värdet.	
till 3 §[12]	
Vad i 3 § *2 mom. vid 2)* sägs *angående* intäkt av *jordbruksfastighet genom* upplåtelse av nyttjanderätt skall *icke* gälla beträffande upplåtelse av rätt att avverka skog.	Vad i 3 § *första stycket 5* sägs *om* intäkt *vid* upplåtelse av nyttjanderätt skall *inte* gälla beträffande upplåtelse av rätt att avverka skog.
Såsom ersättning vid överlåtelse av hyresrätt anses *jämväl* vad skattskyldig erhåller för att han flyttar från lokal, använd i *rörelsen*.	*Som* ersättning vid överlåtelse av hyresrätt anses *även* vad skattskyldig erhåller för att han flyttar från lokal, använd i *näringsverksamheten*.
Med ersättning på grund av avbrottsförsäkring eller skadestånd e.d. enligt 3 § 4 mom. vid 3) avses i första hand sådan ersättning för inkomst-	

[12] Senaste lydelse 1987:150.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
bortfall som erhålls med anledning av exempelvis detaljplaneläggning eller gatureglering. Härmed likställs frivilligt överenskommen ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsåtgärder förelegat om frivillig uppgörelse inte träffats.	
	Bestämmelserna i 3 § första stycket 1, 6, 7 och 9 får tillämpas endast under förutsättning att intäkten inte har föranlett uppskov med beskattningen genom insättning på upphovsmannakonto, avsättning till ersättningsfond eller uppskov med beskattningen genom insättning på skogskonto.
Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § *2 mom. vid 5) och 6), 3 § 3 mom. vid 2) och 3 § 4 mom. vid 5)* skall med avyttring likställas förlust av tillgång, om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till *eldsvådefond.*	Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § *första stycket 11 och 12* skall med avyttring likställas förlust av tillgång, om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till *ersättningsfond.*
Skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 3 § *2 mom. vid 6) samt 3 § 4 mom. vid 4) och 5)* får ske endast under förutsättning	Skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 3 § *första stycket 10 och 11* får ske endast under förutsättning
att vid beskattningsårets utgång kvarvarande, inte avyttrade inventarier *och varor* – frånsett tillgångar som vid upplåtelse av *rörelse* har utarrenderats – är av endast obetydlig omfattning,	att vid beskattningsårets utgång kvarvarande, inte avyttrade inventarier – frånsett tillgångar som vid upplåtelse av *näringsverksamhet* har utarrenderats – är av endast obetydlig omfattning,
att vid nämnda tidpunkt inte kvarstår avsättning, som har skett till *lagerregleringskonto, särskild nyanskaffningsfond, särskild investeringsfond för avyttrat fartyg eller eldsvådefond,*	samt att vid nämnda tidpunkt inte kvarstår avsättning, som har skett till *ersättningsfond.*
samt att, *såvitt avser rörelse, den skattskyldige inte under beskattningsåret har börjat ny rörelse, som med hänsyn till varusortiment eller liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.*	
Utöver vad i nästföregående stycke sägs skall som förutsättning för skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid upplåtelse av *rörelse* gälla, att upplåtelsen utgör ett led i *rörelsens* avveckling.	Utöver vad i nästföregående stycke sägs skall som förutsättning för skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid upplåtelse av *näringsverksamhet* gälla, att upplåtelsen utgör ett led i *verksamhetens* av-

veckling.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

2. Vid beräkning av genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst vid 1992–2000 års taxeringar skall som beskattningsbar förvärvsinkomst anses den beskattningsbara inkomsten vid 1983–1991 års taxeringar.

3. Bestämmelserna i 1 § andra stycket om justering för förändring av skiktgräns skall inte tillämpas vid 1992 års taxering. Vid 1993–1995 års taxeringar skall andra stycket punkterna 2–4, 3 och 4 respektive 4 inte tillämpas.

4. Äldre föreskrifter i 3 § 2 mom. 7, 3 mom. 3 och 4 mom. 6 tillämpas fortfarande för intäkt som nämns i berörda lagrum och som kan uppkomma vid 1992 års taxering eller senare.

5. Bestämmelsen i femte stycket av anvisningarna till 3 § om kvarstående avsättning till ersättningsfond skall avse även avsättning till särskild nyanskaffningsfond, särskild investeringsfond för avyttrat fartyg och eldsvådefond.

3 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt

Härigenom föreskrivs att 1 och 2 §§ lagen (1990:659) om särskild löneskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §
En arbetsgivare skall varje år betala särskild löneskatt till staten med 22,2 procent på lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre.	Särskild löneskatt skall *för* varje år *betalas* till staten med 22,2 procent på *1.* lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre, *2. kostnad för pensionsutfästelse, beräknad som skillnaden mellan* *å ena sidan summan av följande poster:* *a) avgift för tjänstepensionsförsäkring,* *b) avsättning till pensionsstiftelse,* *c) ökning av konto Avsatt till pensioner,* *d) utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag;* *å andra sidan summan av följande poster:* *e) gottgörelse från pensionsstiftelse,* *f) minskning av konto Avsatt till pensioner,* *g) 9,9 procent av bokförd skuld på konto Avsatt till pensioner vid beskattningsårets ingång.* *3. ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare,* *4. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten eller kommun som arbetsgivare,* *5. avgångsersättning som omfattas av det s.k. trygghetsavtalet,* *6. ersättning som utgår enligt gruppsjukförsäkring som avses i 32 § 3 a mom. kommunalskattelagen (1928:370) till den del ersättningen utgör komplement till förtidspension eller till sjukbidrag,*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	7. ersättning som utgår på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.
	Skatt enligt första stycket 2 beräknas inte vid övertagande av tryggad pensionsutfästelse i samband med att näringsverksamhet helt eller delvis övergår till annan näringsidkare som samtidigt tryggar utfästelsen. Skatt beräknas inte heller vid tryggande som görs för att ersätta en ekonomiskt likvärdig utfästelse som tidigare har medfört uttag av särskild löneskatt eller som har tryggats före den 1 januari 1991.
	Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning som avses i första stycket. Beträffande löneskatt som utgår på underlag som avses i första stycket 2 är dock arbetsgivaren skattskyldig.
Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3-5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2.	
2 §	
En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år betala särskild löneskatt med 22,2 procent på inkomst av passiv näringsverksamhet här i riket *samt*, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter.	En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år *till staten* betala särskild löneskatt med 22,2 procent på inkomst av passiv näringsverksamhet här i riket, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter *samt på ersättning som utgår enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i punkt 12 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i nämnda anvisningspunkt till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.*
	En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år till staten betala särskild löneskatt med 11,1 % på försäkringspremie för tryggande av pen-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	sion för vilken avdrag enligt punkt 21 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen har medgetts.

Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter.

Skatt beräknas inte heller på ersättning för ett uppdrag där avtal har träffats om att ersättningen för uppdraget skall likställas med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Vid beräkning av skatteunderlaget gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 5 § lagen om socialavgifter.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

2. Särskild löneskatt skall inte utgå på avgångsbidrag som avses i 1 § första stycket 3–5 i fråga om anställning som har upphört före ikraftträdandet och inte heller på ersättning enligt gruppsjuk- eller ansvarighetsförsäkring som avses i 1 § första stycket 6 och 7 samt sådan trygghets- eller gruppsjukförsäkring som avses i 2 § första stycket, om försäkringsfallet inträffat före ikraftträdandet.

4 Förslag till Lag om särskild inkomstskatt för premie för grupplivförsäkring i vissa fall, m.m.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Till staten skall betalas särskild inkomstskatt för premie som mottagits för sådan grupplivförsäkring som avses i 2 § 1. Om försäkring inte har tecknats, skall särskild inkomstskatt betalas för belopp som arbetsgivare utger om beloppet motsvarar ersättning på grund av sådan försäkring. Särskild inkomstskatt skall också betalas för erlagd premie för försäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse, om försäkringen motsvarar sådan försäkring som avses i 2 § 1.

2 § Skattskyldig är

1. försäkringsgivare för grupplivförsäkring som grundas på

a) kollektivavtal mellan en arbetsgivarorganisation och en arbetstagarorganisation,

b) avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt,

c) avtal mellan Sveriges Fiskares riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt,

d) avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund på ena sidan och vederbörande försäkringsanstalt på den andra sidan,

e) avtal mellan Svenska Samernas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt,

f) annat avtal, om försäkringen i huvudsak följer de villkor som gäller för försäkring som grundas på kollektivavtal,

g) annat avtal, om försäkringen utgår för tjänsten,i den mån förmånen inte utgör skattepliktig intäkt enligt bestämmelserna i 32 § 3 a mom. kommunalskattelagen (1928:370), eller, såvitt gäller näringsidkare, i den mån avdrag för premiekostnaden medges enligt bestämmelserna i punkt 23 av anvisningarna till samma lag,

2. arbetsgivare som utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut ersättning som motsvarar försäkring enligt 1,

3. arbetsgivare eller näringsidkare som betalar premie för försäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse, om försäkringen motsvarar försäkring enligt 1.

3 § För skattskyldiga som avses i 2 § 1 utgörs beskattningsunderlaget av 95 procent av influten premie för försäkringen.
För skattskyldiga som avses i 2 § 2 utgörs beskattningsunderlaget av utbetalt belopp på grund av vad som motsvarar försäkringsfall.

För skattskyldiga som avses i 2 § 3 utgörs beskattningsunderlaget av 95 procent av betald premie för försäkringen.

4 § Skattskyldighet inträder för skattskyldiga som avses i 2 § 1 när premie mottas.

För skattskyldiga som avses i 2 § 2 inträder skattskyldighet vid utbetalning av ersättning som där sägs.

För skattskyldiga som avses i 2 § 3 inträder skattskyldighet vid betalning av premie.

5 § För skattskyldiga som avses i 2 § 1 uppgår skatten till 42,7 procent av beskattningsunderlaget.

För skattskyldiga som avses i 2 § 2 och 3 uppgår skatten till 74,6 procent av beskattningsunderlaget.

6 § Regler om förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

7 § Den som är skattskyldig skall anmäla sig för registrering hos riksskatteverket.

8 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer kan medge att en skattskyldig får tillämpa en annan redovisningsperiod än vad som anges i 2 kap. 3 § första stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas för skattskyldiga som avses i 2 § 1 på premie som inflyter och avser tid efter ikraftträdandet.

För skattskyldiga som avses i 2 § 2 tillämpas lagen på belopp som utbetalas och avser försäkringsskydd för tid efter ikraftträdandet.

För skattskyldiga som avses i 2 § 3 tillämpas lagen på premie som betalas och avser försäkring för tid efter ikraftträdandet.

Med avvikelse från vad som sägs i 2 kap. 3 § första stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller vidare att den första redovisningsperioden för skatt enligt denna lag skall, för år 1991, omfatta tiden den 1 januari – den 30 juni.

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1990-10-29

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt O. Hamdahl, regeringsrådet Bertil Werner, justitierådet Hans-Gunnar Solerud.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 18 oktober 1990 har regeringen på hemställan av statsrådet Åsbrink beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m.m.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av departementsrådet Per Anders Lindgren, kammarrättsassessorerna Lars Bergendal och Olle Halldorf samt departementssekreteraren Bo Lindén.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet.*

Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

1 §

För det fall att ackumulerad inkomst inte i sin helhet hänför sig till tid före taxeringsåret kan lämpligen ej ges annat än en mera allmänt hållen jämkningsregel. Till ledning för tillämpningen av regeln bör dock i anvisningarna till paragrafen tas in beskrivningar motsvarande dem som lämnats i specialmotiveringen till paragrafen.

Övriga lagförslag lämnas utan erinran.

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1990-11-05

Närvarande: justitierådet Böret Palm, regeringsrådet Sigvard Berglöf, justitierådet Lars K Beckman.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 18 oktober 1990 har regeringen på hemställan av statsrådet Erik Åsbrink beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt,
2. lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
3. lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
4. lag om särskild inkomstskatt för premie för grupplivförsäkring i vissa fall, m.m.,
5. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
6. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
7. lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,

8. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av departementsrådet Carl Gustav Fernlund samt kammarrättsassessorerna Christer Abrahamsson och Per-Olof Dahlin.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt

1 §

Det är en allmän princip i 1990 års skattereform att alla förvärvsinkomster skall beläggas med socialavgifter eller med en särskild löneskatt. Motivet härför är att finna i tanken att alla förvärvsinkomster skall i inkomstskattehänseende behandlas likvärdigt. I de socialavgifter en arbetsgivare genom arbetsgivaravgiften betalar för sin personal kan anses ingå delar, som saknar samband med någon förmån. Denna s.k. skattedel har i den hittills genomförda lagstiftningen om särskild löneskatt upptagits till 22,2 %.

Det i lagrådsremissen framlagda förslaget innebär att särskild löneskatt skall tas ut bl.a. på en arbetsgivares kostnader för tryggande av pensionsförmåner och för pensionsutbetalningar och på egenföretagarens kostnader för tryggande av den egna pensionen. Enligt förslaget skall denna skatt, såvitt avser arbetsgivarens pensionskostnader, tas ut med samma procentsats som redan gäller beträffande lön eller annan ersättning till arbetstagare som uppnått 65-årsåldern, dvs. med 22,2 %. Riksdagens beslut om procentsatsen kan med hänsyn till principen om ett likvärdigt uttag inte utan vidare tillämpas för fall när skatt skall tas ut i ett annat skede än när ersättningar betalas ut. Föredragande statsrådet har ändå stannat för samma procentsats också för de pensionsförmåner där enligt förslaget skatt skall erläggas när pensionerna tryggas. Det har inte förebragts någon utredning som visar vilka beräkningar som ligger till grund för detta ställningstagande.

Lagrådet kan i fråga om valet av procentsats bara anföra vissa allmänna synpunkter. Syftet med den särskilda löneskatten är att i princip träffa utbetalningen till den pensionerade arbetstagaren. En inbetalning för att trygga ett åtagande som sker en väsentlig tidsrymd före pensionsutbetalning förefaller därför böra beläggas med särskild löneskatt efter en lägre procentsats. Lagrådet är medvetet om att den tillväxt av pensionskapitalet som sker i ett försäkringsbolag och i en stiftelse kan åstadkomma viss kompensation för den tidiga inbetalningen. Detta kan emellertid inte leda till någon sådan likformighet som den antagna beskattningsprincipen kräver. I remissen har endast konstaterats att arbetsgivarens kostnad för en given pensionsutfästelse ökar med 22,2 % beträffande såväl tryggade som otryggade pensioner. Med hänsyn till de olika tidpunkterna för kostnadens uppkomst är det svårt att förstå detta. Det kan tilläggas att – även med bortseende från att någon tillväxt inte sker vid kontoavsättningar – de tre tryggandeformerna inbördes inte är helt jämförliga.

Underlaget för beräkning av den särskilda löneskatten såvitt avser arbetsgivares pensionsanordningar utgör enligt första stycket 2 skillnaden mellan

å ena sidan summan av posterna a–d och å andra sidan summan av posterna e–g, dvs. det belopp varmed summan av posterna a–d överstiger summan av posterna e–g. De under a–c angivna posterna avser de olika formerna för tryggande av pensionsutfästelser och posten d pensionsutbetalningar till följd av såväl tryggade som otryggade löften. Arbetsgivarens betalningar av tryggade pensioner medför i princip en motsvarande gottgörelse från stiftelsen eller minskning av kontot. Sådan gottgörelse avses i posterna e och f och eliminerar således det underlag som uppkommer genom att pensionsutbetalningen ökar underlaget för skatten. Enligt förslaget saknar det härvid betydelse om tryggandet skett efter det att den nya lagen börjat tillämpas eller ej, dvs. avseende fästs inte vid om tryggandet föranlett uttag av särskild löneskatt eller ej. Tryggade pensioner intjänade före lagens ikraftträdande är alltså undantagna från löneskatt.

Otryggade pensionsutfästelser är enligt uppgift den vanliga formen vid statliga och kommunala anställningar men torde även i viss omfattning förekomma inom det privata näringslivet. En privat företagare som lämnar en utfästelse om pension men inte tryggar den är skyldig att i sin bokföring redovisa kapitalvärdet av den intjänade delen av utfästelsen. Någon motsvarande redovisning synes inte föreligga inom staten och kommunerna. Enligt förslaget skall särskild löneskatt tas ut på hela beloppet vid en utbetalning av en otryggad pension utan avdrag för vad som tjänats in före ikraftträdandet av bestämmelserna. I remissprotokollet motiveras detta dels av att det inte är möjligt att i framtiden avgöra hur stor del av de årliga pensionsutbetalningarna som avser intjänande före den 1 januari 1991, dels av att ett skatteuttag enbart på pension som intjänats efter nämnda dag skulle innebära att endast tryggade pensionssystem skulle få en omedelbar kostnadshöjning, något som skulle vara till nackdel för dessa jämfört med de otryggade systemen.

Förslaget i denna del måste anses strida mot den åsyftade likformigheten. Det föreslagna systemet är i så väsentliga avseenden i övrigt grundat på schabloniserade antaganden att också frågan vilken del av utbetalningen av en otryggad pension som intjänats före lagens ikraftträdande borde kunna lösas schablonmässigt. I de fall pensionsåldern uppnåtts före nämnda tidpunkt kan schablonen för intjänad del givetvis bestämmas till 100 % av den faktiskt betalda pensionen. Synpunkten i remissprotokollet, om den ojämna kostnadsbelastningen för arbetsgivare med tryggade pensionsutfästelser gentemot dem med otryggade, gäller enbart för ett övergångsskede och kan inte vara avgörande för ett bestående system. Lagrådet förordar att otryggade utfästelser intjänade före ikraftträdandet undantas från löneskatt och att beräkningen görs schablonmässigt men har inte underlag för att ange närmare hur en sådan bestämmelse bör utformas.

Utformningen av punkten d i förening med innehållet i det föreslagna lagrummets tredje stycke har efter orden den innebörden att arbetsgivaren skall i underlaget för skatten ta upp även utbetald pension på grund av tjänstepensionsförsäkring. Vid erläggandet av premie för sådan försäkring skall premien redovisas under posten a. Det finns inte i avräkningsschemat någon post som eliminerar ökning av underlaget genom utbetalning på grund av tjänstepensionsförsäkringen. För att undvika en dubbelbeskattningseffekt

bör sådan utbetalning uttryckligen undantas från punkten d i avräkningsschemat.

Enligt posten f i förslaget får en minskning av kontot Avsatt till pensioner tas upp som en negativ post i avräkningsschemat. Lagrådet vill här peka på att detta innebär bl.a. att s.k. disponibla pensionsmedel (jfr punkt 15 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen) kommer att utgöra en negativ post. I mindre företag kan en företagares eller annan ledande persons bortgång föranleda att disponibla pensionsmedel till betydande belopp uppkommer. Visserligen torde den avlidne i de flesta fall förhållandevis snabbt ersättas av en nyanställd som tillförsäkras en pensionsutfästelse som minskar de disponibla pensionsmedlen eller utesluter att de uppkommer. Om det dröjer med anställandet kan emellertid avräkningsschemat tillfälligt ge negativt resultat. Med hänsyn till att restitution av särskild löneskatt inte får ske bör det enligt lagrådets mening övervägas att komplettera schemat med en post, som möjliggör att i fall av denna karaktär disponibla underskott får utnyttjas till avdrag i vart fall det följande året.

Uttrycket "varje år" i ingressen till 1 § första stycket måste avse kalenderår. Med beskattningsår i punkten g) torde däremot åsyftas också brutet räkenskapsår. Någon skillnad i beräkningshänseende torde inte uppstå om den avgående posten g) för konsekvensens skull får hänföra sig till kalenderårets ingång.

Enligt andra stycket i förslaget skall skatt inte utgå vid tryggande av en övertagen tryggad pensionsutfästelse i samband med att en arbetsgivare helt eller delvis tar över en näringsverksamhet. Skatt skall enligt förslaget heller inte utgå vid tryggande som görs för att ersätta en ekonomiskt likvärdig utfästelse som tidigare har medfört uttag av löneskatt eller som har tryggats före den 1 januari 1991. Bestämmelsen tar sikte på fallen att en arbetsgivare ändrar tryggandeform för en utfästelse och att en arbetsgivare övertar en anställd från en annan.

Det framgår av specialmotiveringen att det för villkoret att den nya utfästelsen skall vara ekonomiskt likvärdig inte krävs att överensstämmelse råder beträffande kostnadssidan och inte att förmånerna är identiska. Självfallet kan det visa sig ogörligt att åstadkomma full identitet mellan förmånerna om arbetsgivaren exempelvis ändrar tryggandeform från kontoavsättning till en individuell tjänstepensionsförsäkring. För att undvika svårbedömda situationer anser lagrådet att kravet för att skatt inte skall utgå bör vara att förmånerna skall vara i huvudsak motsvarande.

I lagrådsremissen behandlas inte situationen att en arbetsgivare, som övertar en anställd, gör en pensionsutfästelse som inte är ekonomiskt likvärdig med den tidigare arbetsgivarens. Den nye arbetsgivaren skall enligt förslaget i sådant fall ta upp en tryggandekostnad under någon av posterna a–c i avräkningsschemat men får därifrån inte avräkna något belopp fastän den föregående arbetsgivaren erlagt skatt för sin tryggandekostnad. Därmed uppstår alltså en viss dubbelbeskattning. Lagrådet anser att en avräkning i sådana fall bör få ske.

Principen att arbetsgivaren skall svara för den särskilda löneskatten får anses innebära att den arbetsgivare hos vilken pension under en viss tid tjänats in svarar för den skatt som belöper på den tidsperioden beträffande så-

väl tryggade som otryggade pensioner. Ett övertagande av en tryggad pensionsutfästelse föranleder, som framgår av det föregående, inte löneskatt vid det förnyade tryggandet. I samband med att den tidigare arbetsgivaren befrias från motsvarande pensionsförpliktelse friställs normalt för denne medel på ett sätt som kan föranleda avdrag enligt posterna e) eller f) i punkten 2. För att neutralisera detta bör enligt lagrådet en sådan befrielse tekniskt ses som en pensionsutbetalning enligt punkten d. Det bör vidare enligt lagrådets mening övervägas om inte, när en anställd med otryggad pensionsutfästelse övergår till ny arbetsgivare, löneskatt för den tidigare arbetsgivaren bör utlösas i samband med att han befrias från att svara för sin utfästelse.

De olika ändringsförslag lagrådet här har lagt fram är såpass ingripande att det med hänsyn till tidpunkten för en riksdagsbehandling inte är praktiskt möjligt för lagrådet att lämna ett tillräckligt övervägt förslag till ny lagtext.

2 §

Enligt det föreslagna andra stycket skall egenföretagare betala särskild löneskatt med 11,1 % på de premier för egen försäkring som enligt punkt 21 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Procenttalet 11,1 får givetvis justeras, om procenttalet för arbetsgivares tryggandekostnader ändras. Lagrådet vill peka på det förhållandet att det inte av det angivna lagrummet i kommunalskattelagen entydigt kan utläsas vilka avdrag som får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta sammanhänger med att punkt 6 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen – vartill det tidigare nämnda lagrummet hänvisar – även innehåller avdragsregler som är knutna till tjänsteinkomster. Egenföretagare som uppbär såväl tjänsteinkomst som inkomst av näringsverksamhet kan därför låta inkomsterna av båda inkomstslagen utgöra underlag för beräkning av avdragsgill premie för pensionsförsäkring. Det framstår emellertid som oklart om avdrag för hela detta premiebelopp kan göras i inkomstslaget näringsverksamhet. För lagrådet framstår det som osannolikt att avsikten varit att avdrag till den del det beräknas med utgångspunkt i en tjänsteinkomst skall få göras i inkomstslaget näringsverksamhet.

Slutligen bör den särskilda löneskatten leda till en justering i det s.k. schablonavdraget för egenavgifter i punkt 19 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

När riksdagen i juni detta år antog principbeslutet om löneskatt förelåg inte något tekniskt förslag om hur uttaget skall ske i fråga om pensionerna. Utredningsförslaget om ett uttag i samband med pensionsutbetalningarna hade avvisats redan i propositionen och statsmakterna beslöt i stället att beskattningen så långt möjligt skall ske vid intjänandet. Promemorieförslaget med en lösning efter denna linje, som lades fram i mitten av september, har efter remissbehandling fått ett på flera väsentliga punkter ändrat innehåll i lagrådsremissen. Lagrådet har dessutom i det föregående förordat en rad ändringsförslag, som om de beaktas måste föranleda ytterligare överväganden och kontakter med berörda intressenter. Även om man bortser från dessa

ändringsförslag, blir den tid som kommer att stå myndigheter och enskilda till buds efter en riksdagsbehandling helt otillräcklig för en anpassning, om lagstiftningen – så som föreslås – skall träda i kraft redan vid årsskiftet. Riksskatteverket har också påtalat svårigheten med ett snabbt genomförande. Enligt sitt remissyttrande räknar verket med ett betydande behov av information till arbetsgivarna och med att det dessförinnan måste anordnas utbildning, främst på lokal nivå, av berörd personal inom skatteförvaltningen.

Det framgår inte att reformen när det gäller löneskatt har sådant samband med skatteomläggningen i stort att ikraftträdandet måste samordnas. Lagrådet förordar av de skäl som anförts att ikraftträdandet av de nya bestämmelserna senareläggs. När det gäller löneskatt på avtalsförsäkringar får därmed göras en justering i övergångsbestämmelserna till lagen (1990:657) om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring så att behandlingen av utbetalningar från dessa försäkringar tills vidare inte förändras.

Lagrådet har vid 1 § tagit upp frågan om tillämpning av bestämmelserna om löneskatt på otryggade pensionsförmåner som tjänats in före lagens ikraftträdande. Följs lagrådets förslag i den delen, torde den ändring som behövs böra vidtas i 1 § med hänsyn till att bestämmelsen blir aktuell under så lång tid att den inte kan anses ha karaktär av en övergångsregel.

Förslaget till lag om särskild inkomstskatt för premie för grupplivförsäkring i vissa fall, m.m.

Inledningsvis vill lagrådet framhålla att beteckningen särskild inkomstskatt inte framstår som adekvat med hänsyn till att skatten vid direktutbetalning av ersättning eller vid premieutbetalning till utländsk försäkringsrörelse avser att träffa den utbetalande. Lagrådet förordar att lagens rubrik får följande utformning:

"Lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m."

Som framgår av remissprotokollet har lagrådet tidigare avstyrkt ett förslag som avsåg att beskatta förmånen av fri grupplivförsäkring och belägga förmånen med socialavgifter. Förmånsvärdet skulle härvid enligt den föreslagna lagtexten tas upp till belopp som motsvarade "avgiften eller intjänad förmån per anställd enligt schablon". Lagrådet fann den då föreslagna formen för reglering inte vara förenlig med kravet på lagform i 8 kap. 3 och 5 §§ regeringsformen (prop. 1989/90:110 del 2 s. 113).

Enligt det nu framlagda förslaget skall beskattningen träffa viss del av premier för fri grupplivförsäkring. Har försäkring inte tagits skall beskattningen träffa belopp som betalas ut i ersättning i de fall ersättning eljest skulle utgå på grund av fri grupplivförsäkring. Lagrådet finner en lagstiftning utformad enligt denna princip godtagbar.

Procenttalet för uttag av skatt vid premiebetalning har beräknats med utgångspunkt bl.a. i en särskild löneskatt om 22,2 %. Lagrådet vill hänvisa till vad som i det föregående anförts i fråga om procentsats för den särskilda löneskatten vid tryggande i förtid av ett pensionsåtagande. Där anförda synpunkter har samma giltighet beträffande premiebetalningar vid den nu diskuterade skatten.

Beskattningsunderlaget utgör såvitt avser premiebetalningar 95 % av pre-

miebeloppet. En premiebetalning till en utländsk försäkringsrörelse belastas även av skatt med 15 % av hela premiebeloppet enligt lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar. Detta innebär att hela beskattningsunderlaget för den nu diskuterade skatten blir ojämkat underlag även för annan skatt. Denna dubbelbeskattning leder till ett skatteuttag om ca 90 %.

Grupplivförsäkringen utgör en kapitalförsäkring. Belopp som till följd bl.a. av försäkringsfall utgår på grund av sådan försäkring räknas enligt 19 § första stycket fjärde ledet kommunalskattelagen inte som skattepliktig inkomst. Vid beräkning av procenttalet för arbetsgivares beskattning vid en direktutbetalning av ersättning motsvarande det som utgår på grund av fri grupplivförsäkring synes beräkningen ha skett under förutsättningen att utgivet belopp inte skall beskattas hos mottagaren. Ersättningar från staten synes i praxis vara undantagna från beskattning. Det framhålls emellertid i remissprotokollet att en premieinkomstskatt kan leda till att andra arbetsgivare än staten övergår till att själva utan försäkring betala ut dödsfallsersättning som motsvarar grupplivförsäkringen. Lagrådet har inte kunnat finna något stöd i lag för att utbetalningar, som inte har samband med någon tecknad försäkring, utgör icke skattepliktig intäkt. En ändring i kommunalskattelagen synes för konsekvensens skull erforderlig.

Försäkringsgivare är enligt förslaget skattskyldig för mottagen premie. Av remissprotokollet framgår att försäkringsgivaren gör en årlig slutavräkning beträffande arbetsgivarens premieinbetalningar. Denna slutavräkning synes kunna leda till en återbetalning av premier. Med hänsyn till att en preliminärt inbetald premie skall ingå i underlaget för skatten är det nödvändigt att reglera att en återbetald premie minskar underlaget. En kompletterande bestämmelse härom bör tas in i lagen. Lagrådet har inte tillräckligt underlag för att avgöra hur en sådan bestämmelse närmare bör utformas.

Det remitterade lagförslaget har fått en enligt lagrådets mening onödigt invecklad utformning. Det innehåller också vissa bestämmelser som sakligt sett blivit missvisande. I det omarbetade lagförslag lagrådet här lägger fram har den avslutande paragrafen kompletterats med den grund för dispens som är skäl till att en särskild dispensregel behövs vid sidan av den i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Lagrådets förslag:

"Lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.

1 §

Till staten betalas skatt på premie för grupplivförsäkring och för utgivet belopp som motsvarar ersättning på grund av sådan försäkring enligt bestämmelserna i denna lag

2 §

Skattskyldiga är svenska försäkringsföretag, utländska försäkringsföretag i fråga om verksamhet som drivs här i landet, arbetsgivare och näringsidkare.

3 §

För försäkringsföretag föreligger skatteplikt för premie för grupplivförsäkring i den mån enligt punkt 12 av anvisningarna till 22 § eller enligt 32 § 3 a mom. kommunalskattelagen (1928:370) förmånen av försäkringen inte utgör skattepliktig intäkt eller i den mån enligt punkt 23 andra stycket av anvisningarna till 23 § samma lag försäkringstagaren medges avdrag för premien.

För staten föreligger skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning enligt avtal som motsvarar försäkringsavtal som avses i första stycket.

För annan arbetsgivare föreligger skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning, i den mån ersättningen utgår enligt villkor och med belopp som i huvudsak motsvarar utbetalning av staten enligt andra stycket.

För arbetsgivare och näringsidkare föreligger skatteplikt för premie för grupplivförsäkring som meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse i den mån betalning av premie på motsvarande försäkring till svenskt försäkringsföretag hade föranlett skatteplikt för det svenska försäkringsföretaget enligt första stycket.

4 §

För skattskyldiga som avses i 3 § första stycket inträder skatteplikt när premie mottas. Beskattningsunderlaget utgörs av 95 procent av mottagen premie. Skatten uppgår till 42,7 procent av underlaget.

5 §

För skattskyldiga som avses i 3 § andra och tredje styckena inträder skatteplikt vid utbetalning som där sägs. Beskattningsunderlaget utgörs av utbetalt belopp. Skatten uppgår till 74,6 procent av underlaget.

6 §

För skattskyldiga som avses i 3 § fjärde stycket inträder skatteplikt vid betalning av premie. Beskattningsunderlaget utgörs av 95 procent av betald premie. Skatten uppgår till 74,6 procent av underlaget.

7 §

Regler om förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

8 §

Den som är skattskyldig skall anmäla sig för registrering hos riksskatteverket.

9 §

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer kan, om det behövs med hänsyn till uppbörden av skatt enligt denna lag, medge att en skattskyl-

dig får tillämpa en annan redovisningsperiod än vad som anges i 2 kap. 3 § första stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas

1. för skattskyldiga som avses i 3 § första stycket på premie som mottas och avser tid efter ikraftträdandet,

2. för skattskyldiga som avses i 3 § andra och tredje styckena på belopp som utbetalas och avser tid efter ikraftträdandet,

3. för skattskyldiga som avses i 3 § fjärde stycket på premie som betalas och avser tid efter ikraftträdandet.

Med avvikelse från vad som sägs i 2 kap. 3 § första stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall den första redovisningsperioden för skatt enligt de nya föreskrifterna omfatta tiden den 1 januari–den 30 juni 1991."

Övriga lagförslag

Lagrådet har ingen annan erinran än att i de förslag, i vilka lagen om särskild inkomstskatt för premie för grupplivförsäkring i vissa fall, m.m. fogats till uppräkningen av lagar, lagens namn bör ändras i enlighet med lagrådets förslag i det föregående.

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll 1

Propositionens lagförslag
1 Lag om ändring i kommunalskattelagen(1928:370) 4
2 Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ... 36
3 Lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) 57
4 Lag om ändring i lagen (1990:000) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 58
5 Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272) 62
6 Lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt 65
7 Lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m. .. 67
8 Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring 69
9 Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter 74
10 Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt 76
11 Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst 84
12 Lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager 100
13 Lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt 102
14 Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) 113
15 Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) 118
16 Lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar 120
17 Lag om ändring i lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål 122
18 Lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam 123
19 Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125) 124
20 Lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979:141) 125
21 Lag om ändring i utsökningsbalken 126
22 Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter 127
23 Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. 129
24 Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 132
25 Lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare 138
26 Lag om ändring i lagen (1990:326) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension 139
27 Lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv 140
28 Lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver 148
29 Lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel 150

30 Lag om ändring i lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag ... 151
31 Lag om särskilda regler för avsättning till resultatutjämningsfond vid 1991 års taxering ... 152
32 Lag om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1991 och 1992 års taxeringar ... 153
33 Lag om upphävande av lagen (1927:321) om utskiftningsskatt 154
34 Lag om upphävande av lagen (1933:395) om ersättningsskatt . 155
35 Lag om höjning av den allmänna löneavgiften intill utgången av juni 1991 ... 156

Utdrag ur regeringsprotokollet den 5 november 1990 ... 157

1 Inledning ... 157

2 Allmänna synpunkter ... 158

3 Särskild löneskatt, m.m. ... 159
3.1 Särskild löneskatt på vissa pensionsförmåner ... 159
3.2 Uttag av socialavgifter alternativt särskild löneskatt på ersättningar enligt vissa avtalsförsäkringar ... 161
3.3 Den skattemässiga behandlingen av grupplivförsäkring i tjänsten eller yrket ... 166
3.4 Beskattning av stipendier ... 180
3.5 Viss skattefrihet för barnpension ... 183
3.6 Avdrag för kostnader för bilresor mellan bostad och arbetsplats ... 185
3.7 Förmån av räntefritt eller lågförräntat lån ... 186
3.8 Justeringar i privatbostadsbegreppet m.m. ... 188
3.9 Fastighetsskatten från och med år 1991 ... 192
3.10 Det särskilda grundavdraget för pensionärer ... 194
3.11 Schablonavdraget för egenavgifter i inkomstslaget tjänst 196
3.12 Förbehållsbelopp vid införsel och avdrag för kvarstående skatt under år 1991 ... 197
3.13 Vissa lagtekniska justeringar ... 198
3.14 Sjömansbeskattningen ... 199

4 Inkomst av kapital, m.m. ... 202
4.1 Beskattning av utländsk valuta ... 202
4.2 Ränteavdragsbegränsningar ... 214
4.3 Andelar i räntefonder ... 215
4.4 Skuldebrev förenade med optionsrätt ... 216
4.5 Särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag ... 218
4.6 Sparade underskott och reavinstbeskattning av näringsfastighet ... 225
4.7 Återläggning av värdeminskningsavdrag vid avyttring av näringsfastighet ... 228

4.8 Bostadsrättsinnehavares avdragsrätt vid vinstberäkningen för föreningenskostnader för värdehöjande reparationer och underhåll ... 229
4.9 Arvs- och gåvobeskattningen ... 231

5 Företagsbeskattning ... 236
5.1 Beskattning av utländsk valuta ... 236
5.2 Utskiftningsskatt ... 240
5.3 Skadeförsäkringsföretagens beskattning ... 254
5.4 Ackumulerad inkomst ... 265
5.5 Skatteutjämningsreserv (surv) ... 277
5.6 Beskattning av enskild näringsverksamhet ... 279
5.7 Beskattning av fåmansföretag (stoppreglerna) ... 282
5.8 Inventering av varulager ... 283
5.9 Vissa lagtekniska justeringar ... 283

6 Internationella skattefrågor ... 283
6.1 Beskattning av utomlands bosatta ... 284
6.2 Avräkning av utländsk skatt ... 288

7 Budgeteffekter ... 295

8 Upprättade lagförslag ... 296

9 Specialmotivering ... 297
9.1 Kommunalskattelagen (1928:370) ... 297
9.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ... 306
9.3 Lagen (1990:000) om ändring i taxeringslagen (1990:324) 318
9.4 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter ... 318
9.5 Uppbördslagen (1953:272) ... 319
9.6 Lagen (1990:659) om särskild löneskatt ... 319
9.7 Lagen om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m. ... 321
9.8 Lagen (1962:381) om allmän försäkring ... 323
9.9 Lagen (1981:691) om socialavgifter ... 323
9.10 Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt ... 324
9.11 Lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst ... 326
9.12 Lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen ... 333
9.13 Lagen (1958:295) om sjömansskatt ... 333
9.14 Kupongskattelagen (1970:624) ... 335
9.15 Skattebrottslagen (1971:69) ... 336
9.16 Lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefördringar ... 336
9.17 Lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål ... 336

9.18 Lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam 336
9.19 Bokföringslagen (1976:125) 337
9.20 Jordbruksbokföringslagen (1979:141) 337
9.21 Lagen om ändring i utsökningsbalken 337
9.22 Lagen (1984:1151) om punktskatter och prisregleringsavgifter 337
9.23 Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt 337
9.24 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 337
9.25 Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare 341
9.26 Lagen (1990:326) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension m.m. 342
9.27 Lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv 342
9.28 Lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver 345
9.29 Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel 346
9.30 Lagen om ändring i lagen (1990:668) om nedsättning av vissa underhållsbidrag 346
9.31 Lagen om särskilda regler för avsättning till resultatutjämningsfond 346
9.32 Lagen om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1991 och 1992 års taxeringar 346
9.33 Lagen (1927:321) om utskiftningsskatt 346
9.34 Lagen (1933:395) om ersättningsskatt 347
9.35 Lagen om höjning av den allmänna löneavgiften intill den 30 juni 1991 347

10 Hemställan 347

11 Beslut 348

Bilaga 1 Förteckningar över remissinstanser 349
Bilaga 2 De remitterade lagförslagen 352
Bilaga 3 Lagrådets yttranden 379

gotab 97128, Stockholm 1990