

Ref KB Occ 500

# JIK-metoden, m.m.

**Ur KB:s samlingar**

Digitaliserad år 2014



National Library  
of Sweden



1994:13

Delbetänkande av  
1992 års företagsskatteutredning

# JIK-metoden, m.m.

**SOU**

1994:13

Delbetänkande av  
1992 års företagsskatteutredning





Statens offentliga utredningar

1994:13

Finansdepartementet

# JIK- metoden, m.m.

Delbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning  
Stockholm 1994



SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst  
106 47 Stockholm  
Fax: 08-20 50 21  
Telefon: 08-690 90 90

REGERINGSKANSLIETS  
OFFSETCENTRAL  
Stockholm 1994

ISBN 91-38-13555-8  
ISSN 0375-250X

# Till statsrådet Bo Lundgren

Genom beslut våren 1992 bemyndigade regeringen statsrådet Bo Lundgren att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av vissa företagsskattefrågor.

Med stöd av bemyndigandet tillkallades jag som särskild utredare. Utredningen antog namnet 1992 års företagsskatteutredning.

I en första etapp, som redovisades i ett betänkande i juni 1992 (SOU 1992:67), behandlades frågor om bolagsskattesats, avveckling av surven, förlustutjämning m.m.

I en andra etapp, som redovisades i ett betänkande i maj 1993 (SOU 1993:29), behandlades frågor om dubbelbeskattningen av utdelade och kvarhållna inkomster hos aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Det betänkande som härmed överlämnas gäller en modell för undantagande av kvarhållna inkomster från aktievinstbeskattning. Ytterligare en fråga behandlas, nämligen beskattningen av utdelning på utländska aktier.

I den nu redovisade etappen har som sakkunniga deltagit departementsrådet Peder André, ekonomen Per-Olof Edin, professorn Sven-Olof Lodin och departementsrådet Johan Svanberg. Som experter har deltagit skattechefen Roland Armholt, departementssekreteraren Ellen Bramness Arvidsson, departementsrådet Stefan Ersson, skattedirektören Sune Jansson, departementsrådet Peter Kindlund, kammarrättsassessorn Ingrid Melbi, advokaten Brita Munck-Persson och bankdirektören Niclas Virin.

I en följande etapp kommer utredningen att se över vissa inkomstskattefrågor i samband med omstruktureringar (dir. 1993:54).

Särskilda yttranden har lämnats av Edin, Lodin och Virin med instämmande av Munck-Persson.

Stockholm den 29 januari 1994

*Klas Herrlin*



# Innehåll

<b>Förkortningar</b>	7
<b>Sammanfattning</b>	9
<b>Författningsförslag</b>	11
1 Lag om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.	11
2 Lag om beskattning av viss vidareutdelning	18
3 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	20
4 Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	24
5 Lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	42
6 Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	48
7 Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	50
<b>1 Bakgrund</b>	53
<b>2 JIK-metoden</b>	55
2.1 Inledning	55
2.2 Bör JIK-metoden införas?	56
2.3 Aktier m.m. som bör omfattas av JIK-metoden	59
2.4 Kvarhållen inkomst	62
2.5 Metodiken för justering av ingångsvärdet	64
2.5.1 Justeringsinkomsten	65
2.5.2 Utdelning	67
2.6 JIK-metoden i sammandrag	69
2.7 Karaktärsbyten	71
2.8 Negativa justerade ingångsvärden	72
2.9 Schablonmetoden	73

2.10	Förhållandet mellan JIK-metoden och reglerna för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL	73
2.11	Kedjeäggande	77
2.12	Skiss till lösning för aktier i noterade bolag	80
2.13	Statsfinansiella effekter	81
2.14	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	83
<b>3</b>	<b>Beskattning av vissa utdelningsinkomster</b>	<b>87</b>
<b>4</b>	<b>Författningskommentarer</b>	<b>91</b>
	<b>Särskilda yttranden</b>	<b>103</b>
	Av sakkunnige Edin	103
	Av sakkunnige Lodin	104
	Av experten Virin med instämmande av experten Munck-Persson	105

## Förkortningar

KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Surv	Skatteutjämningsreserv
JIK	Justering av Ingångsvärdet med Kvarhållen inkomst





## Sammanfattning

I betänkandet föreslås att den s.k. JIK-metoden skall tillämpas vid beräkning av reavinst på grund av avyttring av aktier i bolag som inte är börsnoterade. JIK-metoden går ut på att ingångsvärdet för en aktie ökas med beskattade inkomster i bolaget och vissa skattefria inkomster samt minskas med lämnad utdelning. Hela reavinsten enligt JIK-metoden tas upp som intäkt av kapital.

JIK-metoden medför att en bolagsinkomst beskattas endast en gång - hos bolaget - oberoende av om den hålls kvar i bolaget eller delas ut. Samtidigt beskattas aktievinster som beror på att tillgångarna i bolaget stigit i värde eller på förväntningsvinster efter kapitalskattesatsen. Dessa egenskaper medför att JIK-metoden ger en teoretiskt riktig beskattning av aktievinster i ett system med skattefrihet för utdelningsinkomster.

Ett exempel illustrerar. En person har köpt aktier i ett onoterat bolag för 100 som efter några års innehav har avyttrats för 150. Under innehavstiden har bolaget haft beskattningsbara inkomster på sammanlagt 60. Efter bolagsskatt kvarstår  $(0,72 * 60 =)$  43,2. Bolaget har vidare haft skattefria utdelningsinkomster på börsaktier på 10. Utdelningar har lämnats med sammanlagt 20. Det justerade ingångsvärdet enligt JIK-metoden blir  $(100 + 43,2 + 10 - 20 =)$  133,2. Den skattepliktiga reavinsten blir  $(150 - 133,2 =)$  16,8.

Förslaget gäller avyttringar efter utgången av år 1993.

Den skattefrihet för erhållen utdelning på aktier som gäller fr.o.m. år 1994 omfattar inte utdelning på utländska aktier. Konsekvensen bjuder att skattefriheten inte heller bör omfatta utdelning från ett svenskt företag som betalas med utdelning på utländska aktier som är skattefria hos företaget, men som skulle ha beskattats om de utländska aktierna ägts direkt av fysiska personer. I betänkandet föreslås även en reglering av denna innebörd.



Zusammenfassung

Die vorliegende Arbeit ist ein Beitrag zur Erforschung der ...

Die Ergebnisse dieser Untersuchung sind ...

Die vorliegenden Ergebnisse zeigen ...

Die vorliegenden Ergebnisse zeigen ...

## Författningsförslag

### 1 Förslag till

Lag om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.

Härigenom föreskrivs följande

#### Inledande bestämmelser

1 § Vid tillämpning av 27 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ingångsvärdet för aktier i ett svenskt aktiebolag justeras enligt denna lag om inte några aktier i bolaget noteras på svensk börs.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte för aktier i dotterbolag till ett aktiebolag om några aktier i moderbolaget noteras på svensk börs,

aktier i bostadsaktiebolag som anges i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, livförsäkringsföretag eller investmentföretag som anges i 2 § 10 mom. den nämnda lagen,

aktier som innehas av ett handelsbolag, en värdepappersfond eller ett investmentföretag eller

aktier som utgör lagertillgång.

2 § I 12 och 13 §§ finns bestämmelser som påverkar inkomstberäkningen enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i andra hänseenden än som följer av 1 §.

3 § Det som sägs i denna lag om aktiebolag och aktier gäller även andra ekonomiska föreningar än sådana kooperativa ekonomiska föreningar som anges i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och andelar i sådana föreningar.

## **Justering av ingångsvärdet med fördelad justeringsinkomst**

4 § För varje *justeringstidpunkt* som en avyttrad aktie innehafts av den skattskyldige skall den del av *justeringsinkomsten* för bolaget som är hänförlig till aktien (den *fördelade justeringsinkomsten*) läggas till ingångsvärdet för aktien om justeringsinkomsten är positiv. Är justeringsinkomsten negativ skall motsvarande belopp dras från ingångsvärdet.

### *Justeringstidpunkt*

5 § Justeringstidpunkt är utgången av det dygn då resultaträkningen och balansräkningen för bolaget fastställts eller, om sådan fastställelse inte skett inom tid som anges i 9 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), utgången av den tid inom vilken ordinarie bolagsstämma skulle ha hållits.

### *Justeringsinkomst*

6 § Justeringsinkomsten utgörs av skillnaden mellan summan av de tillkommande posterna i andra stycket och summan av de avgående posterna i tredje stycket.

De tillkommande posterna utgörs av

1. 72 procent av bolagets beskattningsbara inkomst för det räkenskapsår som justeringstidpunkten hänför sig till,

2. utdelning på aktie eller andel som bolaget erhållit under det nämnda räkenskapsåret om utdelningen är undantagen från beskattning hos bolaget enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

3. inkomst från utlandet under räkenskapsåret som är undantagen från beskattning hos bolaget enligt sådan överenskommelse mellan Sverige och en annan stat som avses i 20 § lagen om statlig inkomstskatt,

4. sådan del av en realisationsvinst under räkenskapsåret på aktie eller andel som är undantagen från beskattning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen och

5. tillkommande poster som anges i 9 och 10 §§.

De avgående posterna utgörs av

1. ej avdragsgilla medlemsavgifter och lämnade gåvor under räkenskapsåret som inte är att anse som utdelning och

2. avgående poster som anges i 9 och 10 §§.

Andra stycket 2 gäller inte för utdelning på aktie i dotterföretag om aktien omfattas av denna lag.

7 § Som förutsättning för att utdelning på en aktie eller andel i en utländsk juridisk person eller i en utländsk värdepappersfond som bolaget erhållit skall beaktas vid fastställandet av justeringsinkomsten gäller att utdelning, som bolaget lämnar och betalar med den erhållna utdelningen, inte skall beskattas hos mottagaren enligt lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning.

#### *Fördelad justeringsinkomst*

8 § Medför aktierna i bolaget lika rätt till andel i bolagets vinst, utgörs den fördelade justeringsinkomsten för en aktie av justeringsinkomsten delad med antalet aktier i bolaget. I annat fall utgörs den fördelade justeringsinkomsten av den andel av justeringsinkomsten som är skäligen med hänsyn till aktiens rätt till andel i bolagets vinst.

#### *Kedjeäggande av aktier*

9 § Ägde bolaget aktier i ett annat svenskt aktiebolag vid justeringstidpunkten för detta, skall som tillkommande post enligt 6 § andra stycket räknas årets fördelade justeringsinkomst för aktierna om det andra bolaget var dotterföretag till bolaget vid den nämnda tidpunkten och beloppet är positivt. Är beloppet negativt skall det räknas som en avgående post enligt 6 § tredje stycket.

10 § Har ett företag överlåtit aktier till ett annat företag inom samma koncern för ett vederlag som understiger omkostnadsbeloppet gäller följande om 2 § 4 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är tillämpligt på överlåtelsen.

Skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och vederlaget räknas som en avgående post enligt 6 § tredje stycket för det överlåtande företaget för det år då överlåtelsen skedde. För det förvärvande företaget räknas skillnaden som en tillkommande post enligt 6 § andra stycket för samma år.



### **Justering av ingångsvärdet med utdelning**

**11 §** Utdelning på en aktie som varit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige under tiden för hans innehav av aktien skall dras från ingångsvärdet för aktien. Utdelning anses ha varit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige även om han före utdelningstillfället överlåtit rätten till utdelningen på annan.

Till ingångsvärdet skall läggas återbäring enligt 12 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385) om den utbetalning som återburits dragits av från ingångsvärdet.

Första stycket gäller inte utdelning som skall beskattas enligt lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning.

### **Avskattning**

**12 §** Har en aktie övergått på annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är omkostnadsbeloppet negativt, skall beskattning ske som om aktien avyttrats för noll kronor. Visar den skattskyldige att utdelning på aktien som lämnats efter utgången av år 1993 tagits upp som intäkt av tjänst på grund av 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, läggs ett belopp motsvarande denna utdelning till det justerade ingångsvärdet. Detta får dock inte medföra att det justerade ingångsvärdet blir positivt.

I fall som avses i första stycket skall ingångsvärdet för förvärvaren anses vara noll kronor.

### **Karaktärsbyte**

**13 §** Inträffar en förändring i fråga om aktier i ett bolag eller i fråga om bolaget så att en aktie som omfattats av reglerna i denna lag om justering av ingångsvärdet inte längre omfattas av dessa regler eller så att en aktie som inte omfattats av reglerna kommer att omfattas av dessa skall, när aktien faktiskt avyttrats, beräkning av realisationsvinst enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ske som om aktien avyttrats för marknadsvärdet omedelbart före förändringen.

Vid beräkning av realisationsvinst med utgångspunkt i den faktiska avyttringen skall aktien anses ha anskaffats för det värde som anges i första stycket och vid den tidpunkt då förändringen inträffade.

Den skattepliktiga realisationsvinsten utgörs av det sammanlagda resultatet av båda beräkningarna.

### **Bestämmelser om förfarandet**

**14 §** Justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst skall fastställas före utgången av november det år då taxering sker för det räkenskapsår som justeringstidpunkten hänför sig till. Beslut fattas av den skattemyndighet som samma år fattar beslut i taxeringsärende rörande bolaget enligt 2 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324).

**15 §** Ett aktiebolag skall senast den 1 september det år som avses i 14 § lämna de uppgifter till skattemyndigheten som behövs för fastställande av justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst.

**16 §** Ett aktiebolag skall varje år lämna uppgift om utdelning som avses i 11 §. Uppgiften skall lämnas för fysisk eller juridisk person som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Uppgiften skall lämnas till skattemyndigheten senast den 31 januari och avse det föregående året.

**17 §** Har ett aktiebolag inte lämnat de uppgifter som anges i 15 eller 16 §, får skattemyndigheten förelägga bolaget att inkomma med uppgifterna.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att bolaget annars inte följer föreläggandet.

**18 §** Inkommer inte ett aktiebolag med uppgifter om fördelad justeringsinkomst eller är lämnade uppgifter så bristfälliga att fördelad justeringsinkomst inte tillförlitligen kan beräknas, skall fördelad justeringsinkomst uppskattas till skäligt belopp. Detta gäller även när bolaget har skönstaxerats med stöd av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324).

**19 §** Har ett aktiebolag lämnat oriktig uppgift om sådana poster som anges i 6 § andra stycket 2-5 eller tredje stycket och har den oriktiga

uppgiften medfört att justeringsinkomsten blivit felaktig, får skattemyndigheten besluta om en rättelsepost som skall beaktas vid fastställande av fördelad justeringsinkomst för den justeringstidpunkt som följer närmast efter beslutet.

Beslut enligt första stycket skall meddelas senast före utgången av det femte året efter det år beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst meddelats.

**20 §** Skattemyndighetens beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst får överklagas hos länsrätten av bolaget, aktieägare och Riksskatteverket.

Överklagande av bolaget och Riksskatteverket skall ha kommit in senast före utgången av februari året efter det år beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst meddelats. Överklagande av aktieägare skall ha kommit in senast den 30 juni samma år.

Beslut med anledning av överklagande av en aktieägare gäller endast för aktieägaren.

**21 §** Har en aktieägare överklagat beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst, skall bolaget ges tillfälle att yttra sig innan beslut med anledning av överklagandet meddelas.

**22 §** Bolaget skall underrätta aktieägarna om beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst samt ändringar av beslutet.

**23 §** Vid överklagande av beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. 2, 5-7 och 11-19 §§ taxeringslagen (1990:324).

**24 §** Ändras den beskattningsbara inkomst som legat till grund för bestämmande av fördelad justeringsinkomst för en aktie, skall skattemyndigheten bestämma fördelad justeringsinkomst för den justeringstidpunkt som följer närmast efter beslutet om ändring till ett i motsvarande mån högre eller lägre belopp.

Bestämmelserna i första stycket gäller även när det vid prövning av överklagande av beslut enligt 14 § framgår att fördelad justeringsinkomst fastställts till ett felaktigt belopp. Till den del felaktigheten avser grunden för fördelning av justeringsinkomsten skall dock det överklagade beslutet ändras.



Bestämmelserna i andra stycket gäller inte när beslut om fördelad justeringsinkomst ändrats efter överklagande av aktieägare.

Åtgärd som avses i första stycket skall vidtas även om beslutet som aktualiserar åtgärden inte vunnit laga kraft.

25 § Ändras den fördelade justeringsinkomsten för en aktie, får aktieägare yrka ändring av taxeringsbeslut avseende realisationsvinst eller realisationsförlust på grund av en avyttring av aktien. Yrkandet om ändring skall ha kommit in inom sex månader från dagen för ändringsbeslutet om inte längre tid följer av bestämmelserna i 4 kap. taxeringslagen (1990:324).

26 § Den som lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna föreskrivna uppgifter om lämnad utdelning skall dömas till böter.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas på avyttringar av aktier som anges i 1 § efter utgången av år 1993. Är aktier i bolaget föremål för notering på utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig än börsnotering, tillämpas dock lagen på avyttringar efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna om justering av ingångsvärdet med fördelad justeringsinkomst tillämpas inte om det räkenskapsår som anges i 6 § andra stycket 1 slutat vid utgången av år 1993 eller tidigare. Bestämmelserna om justering av ingångsvärdet med utdelning tillämpas inte på utdelning som varit tillgänglig för lyftning före utgången av år 1993.

Innehade ett aktiebolag vid utgången av det beskattningsår som taxeras år 1994 eller, om bolaget inte taxeras då, vid utgången av det beskattningsår som taxerades år 1993 aktier på vilka utdelning skulle ha varit skattefri enligt 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse intill utgången av år 1993, gäller följande. Som ingångsvärde för aktierna får tas upp ett belopp som motsvarar den del av det egna kapitalet i det bolag som aktierna avser som belöper på aktierna. Det egna kapitalet skall anses utgöras av kapitalunderlaget enligt den upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv för det sistnämnda bolaget vid 1994 års taxering eller, om bolaget inte taxeras då, 1993 års taxering. Till kapitalunderlaget läggs kapitalunderlag i dotterbolag till bolaget till den del detta belöper på bolaget.



## 2 Förslag till Lag om beskattning av viss vidareutdelning

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Undantagen från skatteplikt för utdelning i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller inte vidareutdelning.

Med vidareutdelning avses utdelning som det utdelande företaget betalat med utdelning som företaget erhållit på aktie eller andel i en utländsk juridisk person och som inte beskattats hos företaget. Lämnad utdelning skall anses i första hand ha betalats med sådan erhållen utdelning.

Bestämmelserna i denna lag tillämpas inte på belopp som vidareutdelats ett räkenskapsår om beloppet understiger tre procent av den totala utdelning som företaget lämnat samma räkenskapsår.

Med företag avses i denna lag även värdepappersfond. Det som sägs om utdelning på aktie eller andel i en utländsk juridisk person gäller även utdelning på andel i en utländsk värdepappersfond e.d.

2 § Till utdelning som skall beskattas på grund av 1 § skall läggas utländsk källskatt som företaget erlagt och som belöper på den vidareutdelade utdelningen.

3 § Från tillämpning av 1 § undantas vidareutdelning av sådan utdelning som företaget erhållit och som

1. inte beskattats hos företaget på grund av 7 § 8 mom. första stycket a lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller - om en prövning enligt det nämnda lagrummet inte skett - vid en sådan prövning inte skulle ha beskattats hos företaget eller

2. avser vinst hos en utländsk juridisk person som har beskattats på grund av punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370).

4 § Understiger belopp som skall tas upp som intäkt på grund av 1-3 §§ sammanlagt 300 kronor för en skattskyldig, beskattas inte beloppet. Detta gäller dock inte utdelning på andel i värdepappersfond.

5 § Vid tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall intäkt som är skattepliktig på grund av 1 och 2 §§ anses som sådan intäkt som anges i 1 § den nämnda lagen. Utländsk källskatt som erlagts av det utdelande företaget och som belöper på det skattepliktiga beloppet skall anses ha erlagts av den skattskyldige.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas i fråga om utdelning som ett företag erhållit på aktie eller andel i en utländsk juridisk person efter utgången av år 1993.

Preliminär skatt enligt uppbördslagen (1953:272) skall inte tas ut uppbördsåret 1994/95 för skattebelopp som avses i denna lag.

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

Härigenom föreskrivs att punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **Anvisningar**

##### till 22 §

2 a.<sup>1</sup> Från skatteplikt undantas dels - i fall som avses i 1-3 nedan - utdelning och - i fall som avses i 4 nedan - ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,

3. andelar i svensk värdepappersfond,

4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Avkastning på lagertillgång.

b) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 8 mom. första stycket eller 11 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.

c) Vinst vid avyttring av andra aktier eller tillgångar som avses i första stycket än sådana som givits ut av ett aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller ett företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering, om tillgångarna givits ut av ett företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Undantaget från

c) Vinst vid avyttring av aktier och andelar som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m. samt vinst vid avyttring av tillgångar som anges i första stycket 5 om de till någon del avser sådana aktier eller andelar.



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*skatteplikt gäller inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Med innehav av fastighet jämfås att en fastighet innehas av ett företag i intressegemenskap som omfattas av avyttringen. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med värdet av fastighetsinnehavet avses det högsta av taxeringsvärdet och det bokförda värdet på av företaget innehavd fastighet.*

d) Vinst vid avyttring av andel i sådan bostadsförening respektive aktie i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

e) Vinst för fysisk person och dödsbo vid avyttring av andel i ekonomisk förening,

f) Utdelning, ränta och vinst på tillgångar som innehas av handelsbolag.

Bestämmelsen i första stycket 3 att hälften av realisationsvinsten på andelar i svensk värdepappersfond skall undantas från skatteplikt gäller endast om innehavet av följande tillgångar inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av fondförmögenheten:

a. tillgångar för vilka skatteplikten är begränsad enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt och

b. utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i första stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana instrument.

Om innehavet av tillgångar som avses i tredje stycket a och b inte annat än tillfälligtvis understigit 60 procent av fondförmögenheten, undantas 30 procent av realisationsvinsten på andelarna från skatteplikt.

Bestämmelsen i första stycket 3 att utdelning från svensk värdepappersfond undantas från skatteplikt gäller för

- den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

- hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt och på tillgångar som avses i tredje stycket samt

- 30 procent av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka 30 procent av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt.

Vid bedömningen av skatteplikten enligt föregående stycke för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

1. Skattefri utdelning.
2. Intäkt enligt 2 § 10 mom. åttonde stycket lagen om statlig inkomstskatt.
3. Skattepliktig utdelning och ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i tredje stycket a och b.
4. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt denna anvisningspunkt.
5. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

Vid bedömningen av skatteplikten enligt föregående stycke och enligt lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

1. Skattepliktig utdelning enligt lagen om beskattning av viss vidareutdelning samt utdelning som är skattefri hos fonden men enligt samma lag skall beskattas vid vidareutdelning.
2. Skattefri utdelning.
3. Intäkt enligt 2 § 10 mom. åttonde stycket lagen om statlig inkomstskatt.
4. Annan skattepliktig utdelning än som avses i 1, ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i tredje stycket a och b.
5. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt denna anvisningspunkt.
6. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om inte annat framgår av punkterna 2 - 4.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

2. Äldre bestämmelser tillämpas vid avyttring före ikraftträdandet av aktier som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m. om aktier i bolaget är föremål för notering på utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig än börsnotering.

3. Äldre bestämmelser tillämpas vid avyttring före ikraftträdandet av optioner och terminer som till någon del avser sådana aktier eller andelar som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.

4. Den nya bestämmelsen i punkt 2 a sjätte stycket av anvisningarna till 22 § tillämpas på utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person eller värdepappersfond e.d. som fonden mottagit efter utgången av år 1993.

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1993:1541.



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

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> att 3 § 1 och 12 mom., 7 § 8 mom., 24 § 1, 2 och 4 mom. samt 27 § 1, 2, 3 och 4 mom. skall ha följande lydelse.

##### *Nuvarande lydelse*

##### *Föreslagen lydelse*

### 3 §

*1 mom.*<sup>2</sup> 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),

statligt räntebidrag för bostadsändamål.

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

Från skatteplikt undantas dels - i fall som avses i 1-3 nedan - utdelning och - i fall som avses i 4 nedan - ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,

3. andelar i svensk värdepappersfond,

4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt 2 § 9 mom.,

5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 8 mom. första stycket eller 11 mom. andra stycket.

b) Vinst vid avyttring av andra aktier eller tillgångar som avses i tredje stycket *än sådana* som givits ut av ett aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller ett företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering, om tillgångarna givits ut av ett företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Undantaget från skatteplikt gäller inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Med innehav av fastighet jämställs att en fastighet innehas av ett företag i intressegemenskap som omfattas av avyttringen. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med värdet av fastighetsinnehavet avses det högsta av taxeringsvärdet och det bokförda värdet på av företaget innehavd fastighet.

c) Vinst vid avyttring av andelar i sådan bostadsförening respektive aktier i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom.

Undantaget i tredje stycket innebär inte någon inskränkning i bestämmelserna i 12 mom. att utdelning och vinst vid avyttring av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst.

b) Vinst vid avyttring av aktier och andelar som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m. samt vinst vid avyttring av tillgångar som anges i tredje stycket 5 om de till någon del avser sådana aktier eller andelar.

Till intäkt av kapital räknas även belopp som anges i 12 mom. tredje stycket. Av det nämnda momentet framgår även att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst. Undantaget i tredje stycket innebär inte någon inskränkning i detta.



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Bestämmelsen i tredje stycket 3 att hälften av realisationsvinsten på andelar i svensk värdepappersfond skall undantas från skatteplikt gäller endast om innehavet av följande tillgångar inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av fondförmögenheten:

a. tillgångar för vilka skatteplikten är begränsad enligt bestämmelserna i detta moment och

b. utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i tredje stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana instrument.

Om innehavet av tillgångar som avses i sjätte stycket a och b inte annat än tillfälligtvis understigit 60 procent av fondförmögenheten, undantas 30 procent av realisationsvinsten på andelarna från skatteplikt.

Bestämmelsen i tredje stycket 3 att utdelning från svensk värdepappersfond undantas från skatteplikt gäller för

- den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

- hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undtagen från skatteplikt enligt detta moment och på tillgångar som avses i sjätte stycket b samt

- 30 procent av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka 30 procent av vinsten är undtagen från skatteplikt enligt detta moment.

Vid bedömningen av skatteplikten enligt föregående stycke för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

Vid bedömningen av skatteplikten enligt föregående stycke *och enligt lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning* för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

*1. Skattepliktig utdelning enligt lagen om beskattning av viss vidareutdelning samt utdelning som är skattefri hos fonden men enligt samma lag skall beskattas vid vidareutdelning.*

## Nuvarande lydelse

1. Skattefri utdelning.
2. Intäkt enligt 2 § 10 mom. åttonde stycket.
3. *Skattepliktig* utdelning och ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i sjätte stycket a och b.
4. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt detta moment.

5. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

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.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att ett belopp helt eller delvis motsvarande ett medgivet uppskovsavdrag jämte särskilt tillägg i vissa fall skall tas upp som intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas inte utdelning, vinst eller annan avkastning på tillgångar som är hänförliga till pensionssparkonto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. Bestämmelser om beskattning av tillgångar hänförliga till ett sådant konto finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Till intäkt av kapital räknas inte heller ränta på förfallna men inte utbetalda belopp från pensionsförsäkring som avses i 9 § andra stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

12 mom.<sup>3</sup> 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

## Föreslagen lydelse

2. Skattefri utdelning.
3. Intäkt enligt 2 § 10 mom. åttonde stycket.
4. *Annan skattepliktig* utdelning än som avses i 1, ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i sjätte stycket a och b.
5. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt detta moment.

6. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

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.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att ett belopp helt eller delvis motsvarande ett medgivet uppskovsavdrag jämte särskilt tillägg i vissa fall skall tas upp som intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas inte utdelning, vinst eller annan avkastning på tillgångar som är hänförliga till pensionssparkonto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. Bestämmelser om beskattning av tillgångar hänförliga till ett sådant konto finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Till intäkt av kapital räknas inte heller ränta på förfallna men inte utbetalda belopp från pensionsförsäkring som avses i 9 § andra stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

12 mom. Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges *ingångsvärde* för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid utgången av



*Nuvarande lydelse*

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. Som utdelning behandlas vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i bolaget.

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.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall 70 procent av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

*Föreslagen lydelse*

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 *ingångsvärdet* beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket. Som utdelning behandlas vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i bolaget.

Vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag *beräknas ett fördelningsbelopp i fråga om aktier som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m. Detta utgörs av den del av en realisationsvinst som överstiger kvarstående sparad utdelning. Vid beräkningen bortses från bestämmelserna i 27 § 2 mom. andra stycket. Hälften av fördelningsbeloppet tas upp som intäkt av tjänst och den andra hälften som intäkt av kapital. Den del av en realisationsvinst som svarar mot fördelningsbeloppet undantas från tillämpning av 3 § 1 mom. första stycket. I fråga om andra aktier tas 70 procent av den del av en realisationsvinst som överstiger kvar-*

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

*stående sparad utdelning upp som intäkt av tjänst.*

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. I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 gäller vid tillämpningen av första-tredje styckena följande.

1. Som *anskaffningskostnad* får tas upp värdet på aktierna vid utgången av år 1990 beräknat enligt punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess då gällande lydelse. Därvid gäller dock att värden som enligt punkt 5 första-fjärde styckena tagits upp till 75 eller 30 procent skall multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Har femte stycket av nämnda anvisningspunkt tillämpats skall

a) värdet multipliceras med 5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 20 procent,

b) i andra fall än a värdet multipliceras med 3,5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 30 procent,

c) i andra fall än a och b värdet multipliceras med 1,4 om någon del av underlaget vid värderingen tagits upp till 75 procent.

2. *Anskaffningskostnaden* får - om *den* inte beräknas enligt bestämmelserna i 1 - räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

1. Som *ingångsvärde* får tas upp värdet på aktierna vid utgången av år 1990 beräknat enligt punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess då gällande lydelse. Därvid gäller dock att värden som enligt punkt 5 första-fjärde styckena tagits upp till 75 eller 30 procent skall multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Har femte stycket av nämnda anvisningspunkt tillämpats skall

2. *Ingångsvärdet* får - om *det* inte beräknas enligt bestämmelserna i 1 - räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärsåret, 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 tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 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 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 gäller dessutom att som intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod uppgår till 100 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 föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteinkomsten den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteinkomsten beaktas, anses motsvara makens eller föräldrarnas 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 något av de tio beskattningsår som

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första-tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräknig enligt fjärde stycket 2 inte medges. Vid tillämpningen av bestämmelserna i tredje stycket på aktier eller andelar skall vid 1995 års taxering värdering enligt fjärde stycket 1 inte medges om avyttring skett till närstående eller om företaget har upplösts genom likvidation.

## 7 §

8 mom.<sup>4</sup> Svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt bolag som inte utgör omsättnings-tillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande bolaget vid beskattnings-årets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande bolaget, eller

det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära, och

b) den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat är jämförlig med den in-

8 mom. Svenskt aktiebolag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att

a) innehavet är näringsbetingat och den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag och utdelning som den utländska juridiska personen erhållit på kapitalplaceringsinnehav hade utgjort skattepliktig inkomst om den erhållits av företaget eller

b) innehavet är ett kapitalplaceringsinnehav.

Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara näringsbetingat om aktierna eller andelarna inte utgör omsättningstillgångar i innehavarens verksamhet och



*Nuvarande lydelse*

*komstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag.*

*Föreslagen lydelse*

det sammanlagda röstetalet för innehavarens aktier eller andelar i den utländska juridiska personen vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen eller

innehavet av aktierna eller andelarna betingas av verksamhet som bedrivs av innehavaren eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå innehavaren nära.

*Ett innehav av aktier eller andelar i en juridisk person skall anses vara ett kapitalplaceringsinnehav om aktierna eller andelarna inte utgör omsättnings- tillgångar i innehavarens verksamhet och inte heller skall anses vara näringsbetingade.*

*Det som sägs i detta moment om svenskt aktiebolag gäller även svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och svensk värdepappersfond.*

## 24 §

*I mom.<sup>5</sup> 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.*

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

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 förpliktelser, medan avdrag får ske för vad som utgivits för upphörandet av förpliktelser.

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 överlåtelседagen. Motsvarande 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.

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 *ingångsvärde* 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 överlåtelседagen. Motsvarande 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.



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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).

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 mom.<sup>6</sup> 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 eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet upplöses genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). Avyttring anses också föreligga om ett finansiellt instrument som givits ut av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening förlorar sitt värde genom att det företag som givit ut instrumentet försätts i konkurs. 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. Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorar sitt värde i fall som avses i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

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

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

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren uppbär vid inlösen eller utskiftning. Detsamma gäller om medlem avgår ur en ekonomisk förening.

Utnyttjas ett finansiellt instrument, som avser teckningsrätt, delrätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, köpoption, termin, optionsrätt, konvertibelt

Utnyttjas ett finansiellt instrument, som avser teckningsrätt, delrätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, köpoption, termin, optionsrätt, konvertibelt

*Nuvarande lydelse*

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.<sup>7</sup> 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 beloppets storlek blir känd. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust i samband med utfärdande av en köp- eller säljoption med en löptid på högst ett år inträder för det beskattningsår då utfärdaren frigörs från sina åtaganden. Om utfärdaren på grund av optionen säljer den underliggande egendomen skall han öka försäljningspriset med den tidigare uppburna ersättningen (premien) vid beräkning av vinst. Om utfärdaren på grund av optionen köper egendom, dras premien av från *anskaffningsvärdet* för egendomen, om denna avyttras senast under det beskattningsår då premien skall tas upp till beskattning. I fråga om option med längre löptid än ett år, inträder skattskyldighet för det beskattningsår då

*Föreslagen lydelse*

skuldebrev eller konvertibelt vinstandelsbevis, för förvärv av aktier eller annan egendom, anses detta inte som en avyttring av det utnyttjade instrumentet. *Ingångsvärdet* för den förvärvade egendomen är summan av *ingångsvärdet* för instrumentet och annat vederlag.

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 *ingångsvärdet* 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



*Nuvarande lydelse*

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 finansiellt instrument i form av ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

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

Har ett finansiellt instrument ansetts avyttrat genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet försatts i konkurs gäller följande.

1. Har ackord träffats eller har utdelning i konkursen erhållits skall ersättningen tas upp som realisationsvinst, dock högst med ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs. Medgavs avdrag för viss del av realisationsförlusten skall endast motsvarande del av ersättningen tas upp som realisationsvinst.

2. Har ett beslut om konkurs upphävts eller har konkursen lagts

*Föreslagen lydelse*

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 finansiellt instrument i form av ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

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

Har ett finansiellt instrument ansetts avyttrat genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet försatts i konkurs gäller följande.

1. Har ackord träffats eller har utdelning i konkursen erhållits skall ersättningen tas upp som realisationsvinst, dock högst med ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs. Medgavs avdrag för viss del av realisationsförlusten skall endast motsvarande del av ersättningen tas upp som realisationsvinst.

2. Har ett beslut om konkurs upphävts eller har konkursen lagts

*Nuvarande lydelse*

ned skall som realisationsvinst tas upp ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs. Detsamma gäller om en konkurs avslutas med överskott. *Anskaffningsvärdet* anses därefter uppgå till det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet vid den tidpunkt då avyttring ansågs ha skett.

Skatteplikt föreligger inte för realisationsvinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i svenskt aktiebolag eller vid likvidation av ett sådant aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Detta gäller under förutsättning att bestämmelserna i 3 § 12 mom. tredje stycket inte är tillämpliga. Undantag från skatteplikt gäller inte när aktie eller andel utgör tillgång i näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo eller av ett handelsbolag. Har förlust uppkommit vid likvidation av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening medges avdrag för realisationsförlust.

*Föreslagen lydelse*

ned skall som realisationsvinst tas upp ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs. Detsamma gäller om en konkurs avslutas med överskott. *Ingångsvärdet* anses därefter uppgå till det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet vid den tidpunkt då avyttring ansågs ha skett.

Skatteplikt föreligger inte för realisationsvinst som uppkommit vid likvidation av en svensk ekonomisk förening eller vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i ett svenskt aktiebolag. Detta gäller även vid likvidation av ett svenskt aktiebolag. En förutsättning för det sagda är att bestämmelserna i 3 § 12 mom. tredje stycket inte är tillämpliga och att aktien eller andelen inte omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m. Undantag från skatteplikt gäller inte när aktier eller andel utgör tillgång i näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo eller av ett handelsbolag. Har förlust uppkommit vid likvidation av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening medges avdrag för realisationsförlust.

## 27 §

1 mom.<sup>8</sup> Vid avyttring av aktie, interimbevis, andel i värdepappersfond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis avseende

1 mom. Vid avyttring av aktie, interimbevis, andel i värdepappersfond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis avseende



*Nuvarande lydelse*

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.

2 mom.<sup>9</sup> Som *anskaffningsvärde* anses det genomsnittliga *anskaffningsvärdet* för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, *beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter* och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall som *anskaffningsvärde* för dessa aktier anses så stor del av *det genomsnittliga anskaffningsvärdet* för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. *Det genomsnittliga anskaffningsvärdet* för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som *anskaffningsvärde*. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier er-

*Föreslagen lydelse*

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. *Bestämmelser finns också i 3 § 12 mom.*

2 mom. Som *omkostnadsbelopp* anses det genomsnittliga *ingångsvärdet* för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade *instrumentet* med hänsyn *tagen* till inträffande förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden).

*För sådana aktier och andelar som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m. beräknas dock omkostnadsbeloppet på grundval av det justerade ingångsvärdet.*

Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall som *ingångsvärde* för dessa aktier anses så stor del av *omkostnadsbeloppet* för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. *Omkostnadsbeloppet* för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som

## Nuvarande lydelse

hållits genom sådan utskiftning som avses i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunal-skattelagen skall som *anskaffningsvärde* för dessa aktier anses *anskaffningsvärdet* för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

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

Delbevis eller teckningsrättsbevis, bolag, anses anskaffat utan kostnad.

3 mom.<sup>10</sup> 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.

4 mom.<sup>11</sup> Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs veder-

## Föreslagen lydelse

*ingångsvärde*. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunal-skattelagen skall som *ingångsvärde* för dessa aktier anses *omkostnadsbeloppet* för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

Är finansiella instrument som avses i 1 mom. föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterade), får *omkostnadsbeloppet* bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen. *Vad nu sagts gäller inte optioner och terminer. Det gäller inte heller aktier som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.*

som grundas på aktieinnehav i ett

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

4 mom. Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs veder-



*Nuvarande lydelse*

laget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar, eller om det är fråga om sådana aktier för vilka hälften av realisationsvinsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 § 1 mom. hälften av den del av vederlaget som utgörs av pengar. Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. *De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna. I fråga om aktier eller andelar som avses i 3 § 1 mom. fjärde stycket b skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vinsten som inte omfattas av undantaget från skatteplikt. I detta fall skall de mottagna aktierna anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna med tillägg för skattepliktig realisationsvinst.*

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

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

*Föreslagen lydelse*

laget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar, eller om det är fråga om sådana aktier för vilka hälften av realisationsvinsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 § 1 mom. hälften av den del av vederlaget som utgörs av pengar. *Realisationsvinsten i övrigt beräknas utan hänsyn till den del av vederlaget som utgörs av pengar. Skattskyldigheten för denna del av realisationsvinsten inträder först när de mottagna aktierna avyttras.* Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om inte annat framgår av punkterna 2 - 4.

2. Äldre bestämmelser tillämpas vid avyttring före ikraftträdandet av aktier som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m. om aktier i bolaget är föremål för notering på utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig än börsnotering.

3. Äldre bestämmelser tillämpas vid avyttring före ikraftträdandet av optioner och terminer som till någon del avser sådana aktier som omfattas av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.

4. Den nya bestämmelsen i 3 § 1 mom. nionde stycket 1 tillämpas på utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person som fonden mottagit efter utgången av år 1993.

<sup>1</sup>Senaste lydelse av lagens rubrik (1974:770).

<sup>2</sup>Senaste lydelse 1993:1544.

<sup>3</sup>Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1993:1544.

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1990:1422.

<sup>6</sup>Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>7</sup>Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>8</sup>Senaste lydelse 1990:1422.

<sup>9</sup>Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>10</sup>Senaste lydelse 1990:1422.

<sup>11</sup>Senaste lydelse 1993:1543.

## 5 Förslag till Lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Härigenom föreskrivs att 1, 7, 10 och 13 §§ skatteregisterlagen (1980:343)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 1§<sup>2</sup>

För de ändamål som anges i denna paragraf skall med hjälp av automatisk databehandling föras ett centralt skatteregister för hela riket och ett regionalt skatteregister för varje län.

Registren skall användas vid beskattning för

1. samordnad registerföring av identifieringsuppgifter beträffande fysiska och juridiska personer,

2. planering, samordning och uppföljning av revisions- och annan kontrollverksamhet,

3. taxering enligt taxeringslagen (1990:324) samt bestämmande av pensionsgrundande inkomst,

4. bestämmande och uppbörd av skatt enligt uppbördslagen (1953:272), lagen (1968:430) om mervärdesskatt, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter samt lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst.

Registren skall dessutom användas för

1. avräkning enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter,

2. bestämmande av skattereduktion enligt lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus,

3. gäldenärsutredning enligt lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

3. gäldenärsutredning enligt lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.,

4. *tillämpning av lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.*

Det centrala skatteregistret skall också användas för andra utredningar i kronofogdemyndigheternas exekutiva verksamhet än som avses i tredje



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

stycket och för Riksskatteverkets tillsyn enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl.

7 §<sup>3</sup>

För fysisk och juridisk person får, utöver de uppgifter som anges i 5 och 6 §§, det centrala skatteregistret innehålla följande uppgifter.

1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt taxerings- eller mervärdeskattebesök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324) eller 26 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt. För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.

3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt eller avgift enligt uppbördslagen (1953:272), lagen om mervärdeskatt, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

4. Uppgift om maskinellt framställt förslag till beslut om beskattning.

5. Uppgift om beslut om anstånd med avgivande av deklaration och med betalning av skatt, dock ej skälen för besluten, samt uppgift om att laga förfall föreligger för underlåtenhet att fullgöra deklara-tions-skyldighet.

6. Administrativa och tekniska uppgifter som behövs för beskattningen.

7. Uppgifter som skall lämnas i förenklad självdeklaration, allmän



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

självdeklaration enligt 2 kap. 10 § första stycket punkterna 2-4 och andra stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt uppgifter som skall lämnas enligt 2 kap. 25 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

8. Uppgift om beslut om beskattning, dock ej skälen för beslutet, uppgift om utmätning enligt 68 § 6 mom. uppborðslagen samt uppgift om anledning till att överskjutande skatt inte helt betalas ut med återbetalningskort.

9. Uppgift om att fordran mot personen registrerats hos kronofogdemyndighet, uppgift om indrivningsresultat, uppgift om beslut om ackord, likvidation eller konkurs samt uppgift om betalningsinställelse.

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

11. Uppgift om telefonnummer, särskild adress för skattedelsför-sändelse samt namn, adress och telefonnummer för ombud.

12. Uppgift från kontrolluppgift som enligt 3 kap. lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall lämnas utan föreläggande samt från sådan särskild uppgift som avses i 3 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

13. Uppgift om beteckning, köpeskilling, taxeringsvärde, delvärde, beskattningsnatur, typ av fång och tidpunkt för fångst för fastighet som ägs eller innehas av personen, andelens storlek om fastigheten har flera ägare och övriga uppgifter som behövs för beräkning av statlig fastighetsskatt samt uppgift som behövs för värdering av bostad på fastighet.

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid för planerat taxerings- eller mervärdeskattebesök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen eller 26 a § lagen om mervärdeskatt.

15. Uppgift om postgiro- och bankgironummer, om personen är näringsidkare samt, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto, datum för fullmakten samt kontos nummer och typ.

16. Uppgift om antal perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige uppburit inkomst som beskattas enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt.

17. Uppgift om omsättning i näringsverksamhet.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

18. Uppgifter angående resultat av bruttovinstberäkning, annan beräkning av relationstal eller liknande, skönmässig beräkning och belopp som under beskattningsåret stått till förfogande för levnadskostnader.

19. Uppgift från centrala bilregistret om innehav av fordon samt om fordonets registreringsnummer, märke, typ och årsmodell.

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift och uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus för bestämmande av skattereduktion enligt samma lag samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

21. Uppgift om bosättningsland och tidpunkt för byte av bosättningsland.

22. Uppgifter om antal årsanställda i en koncern i fall som avses i 2 kap. 16 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, totalt respektive i Sverige, koncernomsättning och koncernbalansomslutning för koncernmoderföretag.

23. Uppgift som skall lämnas enligt 2 kap. 17 § andra stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt uppgift om uppskovsavdrag enligt lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

*24. Beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst enligt lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m. samt de uppgifter som skall lämnas enligt 15 och 16 §§ den nämnda lagen.*

10 §<sup>4</sup>

Terminalåtkomst till uppgifter i register enligt denna lag får finnas endast för de ändamål som anges i 1 § och i den utsträckning i övrigt som anges i andra-femte styckena.

Skattemyndigheten i länet får ha terminalåtkomst till uppgifter som avses i 5 och 6 §§, 7 § 1-6, 8, 9, 13, 15, 17 och 22 samt de uppgifter därutöver som behövs för utfärdande av skattsedel och dubblettskattsedel.

Skattemyndigheten får vidare ha terminalåtkomst till uppgifter som Skattemyndigheten får vidare ha terminalåtkomst till uppgifter som



*Nuvarande lydelse*

avses i 7 § 7, 10-12, 14, 16, 18, 20, 21 och 23 och som hänför sig till länet eller gäller skattskyldig som beskattas i länet.

Riksskatteverket får ha terminalåtkomst till uppgifter som avses i 5 och 6 §§ samt 7 § 1-18, 20-23.

Kronofogdemyndighet får ha terminalåtkomst till det centrala skat-  
teregistret i fråga om uppgifter enligt 5 och 6 §§ samt 7 § 1, 3 och 4.  
Kronofogdemyndighet i det län där ett mål är registrerat för exekutiva  
åtgärder får vidare ha sådan terminalåtkomst i fråga om uppgifter enligt  
7 § 7, 8, 12 och 13. Terminalåtkomsten får avse den som är registrerad  
som gäldenär hos kronofogdemyndighet eller make till gäldenären eller  
annan som sambeskattas med gäldenären. I fråga om uppgifter enligt 7 §  
1 får terminalåtkomsten avse också den som är delägare i fåmansföretag  
där någon som avses i tredje meningen är delägare.

*Föreslagen lydelse*

avses i 7 § 7, 10-12, 14, 16, 18, 20, 21, 23 och 24 och som hänför sig till länet eller gäller skattskyldig som beskattas i länet.

Riksskatteverket får ha terminalåtkomst till uppgifter som avses i 5 och 6 §§ samt 7 § 1-18, 20-24.

13 §<sup>5</sup>

Om inte annat sägs i andra eller tredje stycket skall sådana uppgifter i register enligt denna lag som hänför sig till viss beskattningsperiod gallras när sju år gått från utgången av det kalenderår under vilket perioden gick ut.

Uppgifter som avses i 5 §, med undantag av de i första stycket 5, 6 §, 7 § 3, med undantag av uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt och 7 § 23, med undantag av uppgift om uppskovsavgift enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavgift vid byte av bostad, får bevaras även efter utgången av den tid som anges i första stycket. Detsamma gäller uppgifter om

1. personnummer för make och, om samtaxering sker med annan person, personnummer för denne,
2. beslut om beskattning, dock inte skälen för beslutet,
3. huruvida taxering grundas på förenklad självdeklaration eller enbart på kontrolluppgift om inkomst av kapital,
4. antal perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige uppburit inkomst som beskattas enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt,



*Nuvarande lydelse*

5. ingående och utgående mervärdeskatt samt särskilt investeringsavdrag och redovisningsperiodens längd vid redovisning av mervärdeskatt.

Uppgift om revision får bevaras under högst tio år efter utgången av det år under vilket revisionen avslutades.

Regeringen får meddela föreskrifter om förlängd bevaringstid för uppgifter som avses i första eller tredje stycket.

*Föreslagen lydelse*

5. ingående och utgående mervärdeskatt samt särskilt investeringsavdrag och redovisningsperiodens längd vid redovisning av mervärdeskatt,

*6. beslut som anges i 7 § 24 och utdelning som avses i 16 § lagen (1994:000) om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

<sup>1</sup>Lagen omtryckt 1983:143.

<sup>2</sup>Senaste lydelse 1993:903.

<sup>3</sup>Senaste lydelse 1993:1473.

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1993:1473.

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1993:1473.

## 6 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

#### 7 §<sup>1</sup>

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 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 erlagga 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 beräknas enligt bestämmelserna i 3 § första

och femte styckena 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 jämföras med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst.

*Spärrbeloppet skall anse alltid uppgå till minst 100 kronor.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1993:943.



## 7 Förslag till

## Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:325) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

*dels* att 3 kap. 27 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf 3 kap. 27 b § av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

3 kap.

27 §<sup>1</sup>

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 (1990:1114) 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 utbetalts genom Värdepapperscentralen VPC Aktiebolags försorg,

5. valutahandlare och värdepappersinstitut hos vilka utländskt fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs.

Kontrolluppgift skall lämnas för

a) fysisk eller juridisk person som, *i fall som avses i första stycket 3 om utdelningen inte är skattefri enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om*

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*statlig inkomstskatt samt i fall som avses i första stycket 4 och 5, är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.*

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 till den del den är skattepliktig och avdragen preliminärskatt. Kontrolluppgift enligt andra stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Kontrolluppgift enligt andra stycket a skall ta upp utbetald utdelning till den del den är skattepliktig och avdragen preliminärskatt. *Kontrolluppgift om utdelning som avses i lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning skall också ta upp utländsk källskatt som belöper på utdelningen. Sådan kontrolluppgift skall lämnas även om utdelningen understiger 300 kronor.* Kontrolluppgift enligt andra stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Uppgiftsskyldighet enligt denna paragraf föreligger inte för tillgångar på pensionssparkonto eller för utdelning på sådana tillgångar.

*27 b §*

*Avstämningsbolag skall, i samband med att underlag för utbetalning av utdelning lämnas, till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag lämna uppgift om hur stor del av lämnad utdelning som är skattepliktig enligt lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning. I det skattepliktiga utdelningsbeloppet skall även inräknas sådant belopp som avses i 4 § samma lag. Uppgift skall också lämnas om utländsk källskatt som belöper på denna del av utdelningen.*

*VPC skall snarast till den som i aktiebok är registrerad som förval-*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*tare lämna de uppgifter som anges i första stycket.*

*Andra företag skall i samband med utbetalningen av utdelningen lämna i första stycket angivna uppgifter till aktie- eller andelsägare som mottar utdelningen. Företaget skall även lämna kontrolluppgift avseende dessa uppgifter för mottagaren av utdelningen.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1564.



# 1 Bakgrund

Riksdagen fattade under hösten 1993 beslut om ändringar i företagsbeskattningen (rskr. 1993/94:108 och 110) som trätt i kraft den 1 januari 1994 (SFS 1993:1541 m.fl.). Ändringarna innebär bl.a. att dubbelbeskattningen av utdelade bolagsinkomster har avskaffats genom att utdelningar undantagits från skattskyldighet hos mottagaren. I fråga om kvarhållna bolagsinkomster har dubbelbeskattningen lindrats. Vid avyttring av aktier tas halva vinsten upp till beskattning.

En alternativ lösning för behandling av kvarhållna bolagsinkomster är den s.k. JIK-metoden (Justering av Ingångsvärdet med Kvarhållen inkomst), som går ut på att anskaffningsvärdet för en aktie ökas med sådana inkomster. Dessa undantas härigenom från beskattning hos aktieägaren vid en avyttring av aktien.

Under propositionsarbetet uppdrog regeringen under hand åt utredningen att utarbeta JIK-metoden i första hand för onoterade aktier. Utredningen började arbetet med avsikten att lämna ett förslag före utgången av år 1993. Arbetet visade sig emellertid svårare än som förutsetts, varför det inte gick att lämna ett förslag inom denna tid.

I stället presenterade utredningen grunddragen i ett kommande förslag i en skrivelse till regeringen den 21 december 1993. Syftet med skrivelsen var att ge regeringen ett underlag för att den före utgången av år 1993 skulle kunna lämna meddelande till riksdagen om att förslag var att vänta. I skrivelsen togs även några andra frågor upp. Det gällde vissa frågor med anknytning till reglerna för fåmansföretag i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, samt en fråga om utdelning på vissa aktier och andelar i utländska juridiska personer.

I en skrivelse till riksdagen den 22 december 1993 (skr. 1993/94:132) lämnade regeringen meddelande om att de ändringar i kapitalbeskattningen som utredningen aktualiserat borde gälla fr.o.m. den 1 januari 1994. I skrivelsen togs även upp en begränsning av skattefriheten för utdelningsinkomster under år 1994.

I betänkandet föreslås att JIK-metoden enligt en modell som utarbetas av utredningen införs för - allmänt talat - onoterade aktier. Vidare tas

upp frågan om utdelning på vissa aktier och andelar i utländska juridiska personer. Reglerna i 3 § 12 mom. SIL berörs endast i ett hänseende, nämligen samspelet mellan JIK-metoden och dessa regler.

Enligt vad utredningen erfarit tas de övriga frågorna i regeringens skrivelse upp i en promemoria som utarbetas inom Finansdepartementet och som avses lämnas i mitten av februari 1994. I promemorian behandlas bl.a. frågan om hur en begränsning av skattefriheten för utdelningsinkomster under år 1994 skall koordineras med JIK-metoden.

## 2 JIK-metoden

### 2.1 Inledning

I sitt förra betänkande, SOU 1993:29, angav utredningen som sin principiella uppfattning att aktiebolagens inkomster borde undantas från beskattning i ägarledet oberoende av om de delas ut eller hålls kvar i bolaget. Utredningen presenterade översiktligt en modell för undantagande av kvarhållna inkomster från aktievinstbeskattning, JIK-metoden. Modellen utgick från den metod för aktievinstbeskattning som införts i Norge fr.o.m. år 1992 (RISK-metoden). Principen är att ingångsvärdet för aktierna i ett bolag justeras med inkomsten i bolaget efter skatt minskad med utdelning. Justeringen medför att vinst vid avyttring av en aktie som motsvarar kvarhållen inkomst undantas från beskattning.

Utredningens ståndpunkt var att ett avskaffande av beskattningen av utdelningsinkomster bör kopplas till JIK-metoden för beskattning av aktievinster. Med hänsyn bl.a. till att JIK-metoden ansågs relativt komplicerad och att den är internationellt oprövad fann utredningen att den inte borde införas förrän praktiska erfarenheter vunnits av tillämpningen av RISK-metoden i Norge. Utredningen föreslog att man i ett första steg skulle lätta dubbelbeskattningen genom att undanta hälften av utdelningsinkomster och aktievinster från beskattning.

I prop. 1993/94:50 föreslog regeringen att utdelningsinkomster helt undantas från beskattning. I fråga om aktievinster föreslogs att utredningens förslag genomförs. Riksdagen har fattat beslut enligt förslagen i propositionen (bet. 1993/94:SkU15 och SkU16, rskr. 1993/94:108 och 110, SFS 1993:1541 m.fl.). Utredningen refererar i det följande till systemet enligt riksdagsbeslutet för beskattning av utdelningsinkomster och aktievinster som 0/12,5 %-systemet. (Procentalet 12,5 i benämningen har valts på grund av att den *faktiska skattesats* efter vilken en aktievinst i dess helhet kan sägas beskattas hos en fysisk person eller ett dödsbo är 12,5 % med hänsyn till att halva vinsten undantas från beskattning.)



Genom beslutet om fullständig skattefrihet för utdelningsinkomster har JIK-frågan kommit i ett annat läge. Som redan nämnts har utredningen på uppdrag av regeringen tagit upp frågan på nytt.

## 2.2 Bör JIK-metoden införas?

0/12,5 %-systemet medför att en bolagsinkomst behandlas olika beroende på om den hålls kvar i bolaget eller delas ut. I det senare fallet undantas inkomsten från beskattning i ägarledet. I det förra fallet sker beskattning i ägarledet genom att hälften av den vinst som uppkommer vid en aktieavyttring på grund av att inkomsten hållits kvar beskattas som intäkt av kapital. (Vid 1995 års taxering tas fem sjättedelar av den skattepliktiga delen av en aktievinst upp som intäkt vilket ger en faktisk skattesats på 25 %.) Med JIK-metoden kommer inte endast utdelade inkomster utan även kvarhållna beskattade inkomster som i princip kan delas ut att undantas från skatt i ägarledet. Härigenom kan beslut beträffande dispositioner av bolagens resultat fattas på rent ekonomiska grunder utan hänsynstagande till effekter vid beskattningen. Detta bidrar till en effektivare allokering av produktionsresurserna.

0/12,5 %-systemet ger således icke önskvärda incitament att dela ut bolagsinkomster för att undvika andraledsbeskattning vid aktieavyttring. Har alla vinstmedel inte delats ut tidigare blir det inför en överlåtelse av aktierna i ett bolag skattemässigt lönsamt att tömma bolaget på kvarhållna inkomster. Det kan även bli lönsamt i vissa situationer att låta bolaget dela ut inkråmet och överlåta detta i stället för bolaget. Med JIK-metoden försvinner sådana incitament.

Syftet med den faktiska skattesatsen 12,5 % (för fysiska personer och dödsbon) för aktievinster i 0/12,5 %-systemet är att schablonmässigt samma resultat som med JIK-metoden skall erhållas vid en aktieavyttring, dvs. skattefrihet för den del av en aktievinst som motsvaras av kvarhållna inkomst i bolaget och beskattning efter 25 % för resterande del. I det konkreta fallet erhålls givetvis detta resultat endast om vinsten är till lika delar sammansatt av en del som beror på att inkomster hållits kvar i bolaget och en del som har sin grund i realiserad värdestegring eller förväntningsvinst i bolaget.

Det kan hållas för visst att bolagen kommer att sträva efter att anpassa sin utdelningspolitik efter 0/12,5 %-systemet i den riktningen att uppkomna inkomster i största möjliga utsträckning delas ut. I fråga om

bolag med börsnoterade aktier torde ofta affärsmässiga skäl hindra en långtgående anpassning. Vad gäller fåmansbolag torde reglerna för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL i viss utsträckning hindra en anpassning. Beträffande övriga företag saknas sådana motverkande effekter. Med all sannolikhet kommer en fullständig anpassning att ske i många fall genom att hela inkomsten i bolagen delas ut. I den mån detta skapar ett kapitalbehov hos företaget torde det ofta kunna tillgodoses genom att aktieägarna skjuter till medel till bolaget motsvarande erhållen utdelning i form av ovillkorliga aktieägartillskott. Sådana tillskott höjer anskaffningsvärdet för aktierna.

I 0/12,5 %-systemet kommer reavinster på aktier i bolag som anpassat sin utdelningspolitik på det nämnda sättet att uteslutande ha sin grund i orealiserad värdestegring och förväntningsvinster i bolaget. Sådana vinster kommer således i dessa fall inte att beskattas efter den eftersträva- de faktiska skattesatsen på 25 % utan efter en faktisk skattesats på 12,5 %. Även i andra fall, där en viss men inte fullständig anpassning av utdelningspolitiken skett, kommer det nämnda slaget av aktievinster att beskattas efter en faktisk skattesats som understiger 25 %.

I 0/12,5 %-systemet finns en regel som syftar till att motverka effekter av detta slag. Regeln tar sikte på icke börsnoterade företag som innehar hyresfastighet. Vid avyttring av aktier i ett sådant företag tas som intäkt upp hela den del av en vinst på aktierna som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Regelns begränsade räckvidd medför att problemet till stor del kvarstår - värdestegring på aktier som inte är hänförlig till att inkomster hållits kvar i bolaget kan naturligtvis bero på mycket annat än att en hyresfastighet som bolaget innehar stigit i värde.

Utredningens utgångspunkt är att systemet med skattefrihet för utdelningsinkomster ligger fast. Det som anförts i det föregående talar för att detta system av effektivitets-, rättvise- och legitimitetsskäl bör kompletteras med JIK-metoden såvitt gäller - allmänt talat (jfr avsnitt 2.3) - aktier som inte är börsnoterade.

Det finns anledning att här ta upp frågan om JIK-metoden bör införas även för börsnoterade aktier. Det som anförts i det föregående talar för att så bör ske. Med hänsyn till de restriktioner som noteringen ofta torde medföra för bolagens möjlighet till anpassning till 0/12,5 %-systemet är dock skälen för JIK-metoden inte lika starka i detta fall. Vidare är följande att beakta.



Om hänsyn inte tas till kvarhållen inkomst i utländska dotterbolag till ett svenskt aktiebolag vid justeringen av anskaffningsvärdet för aktierna i det svenska bolaget kommer svenska koncerner med dotterbolag i utlandet att diskrimineras i förhållande till svenska koncerner som bedriver verksamhet endast i Sverige eller som bedriver verksamhet i utlandet genom filial. Regler om ett sådant hänsynstagande måste givetvis utformas på ett sådant sätt att de ger ett rättvisande eller i vart fall rimligt resultat och så att möjligheter till missbruk inte uppkommer.

Uppgiften att finna en lösning på problemet reser komplicerade frågor som utredningen under den tid som stått till förfogande inte har haft möjlighet att analysera tillräckligt. Det framstår inte som uppenbart att det kommer att gå att finna en lösning som är godtagbar. Enligt utredningens uppfattning bör man avvakta med ett ställningstagande till frågan om JIK-metoden bör införas för börsnoterade aktier tills frågan om utländska dotterbolag kunnat genomlysas.

Det ankommer på regeringen att ta ställning till huruvida frågan om JIK-metoden bör införas för börsnoterade aktier skall utredas vidare och i vilka former det i så fall skall ske. Utredningen diskuterar i ett senare avsnitt särskilda lösningar som aktualiseras för sådana aktier men lägger inte fram något lagförslag (avsnitt 2.12).

Ett möjligt utfall är således att det senare visar sig att JIK-metoden inte lämpar sig för börsnoterade aktier. Fråga uppkommer med hänsyn härtill om det på sikt är möjligt med dubbla system för aktievinstbeskattning, 0/12,5 %-systemet för börsnoterade aktier och JIK-systemet för onoterade aktier.

Utredningen anser sig ha funnit en tillfredsställande lösning för det fall att en aktie byter karaktär från det ena slaget till det andra (avsnitt 2.7). Karaktärsbyten bör med denna lösning inte i sig medföra skattemässiga fördelar eller nackdelar för de skattskyldiga. Utredningen kan inte se att ett dubbelt system skulle öppna möjlighet till systematiskt skattearbitrage på annat sätt. Utredningen måste emellertid reservera sig för att den under den tid som stått till förfogande inte haft möjlighet att penetrera denna fråga tillräckligt för att kunna göra en säker bedömning.

En annan fråga är om det från synpunkter av likformighet och rättvisa är godtagbart att olika regler gäller för onoterade resp. börsnoterade aktier. Utredningens syn på denna fråga är följande. 0/12,5 %-systemet och JIK-metoden ger olika effekter för resp. slag av aktier. Detta är självfallet inte önskvärt. Redan 0/12,5 %-systemet i sig får emellertid antas i praktiken ge upphov till skillnader av samma slag beroende på



bolagens skilda möjligheter att anpassa sig till systemet i sin utdelningspolitik. Med hänsyn härtill får de skillnader i skattebelastning mellan onoterade och börsnoterade aktier som skilda system medför anses godtagbara från de nu diskuterade synpunkterna.

Utredningen drar sammanfattningsvis följande slutsatser i frågan om JIK-metoden bör införas för onoterade aktier.

Utredningen har inte under den tid som stått till förfogande kunnat klarlägga om JIK-metoden lämpar sig för börsnoterade aktier. Det är inte heller klarlagt att - för det fall att JIK-metoden inte senare införas för noterade aktier - 0/12,5 %-systemet och JIK-metoden på sikt kan tillämpas vid sidan av varandra utan att arbitragemöjligheter eller andra olägenheter uppkommer. Om JIK-metoden nu införas för onoterade aktier föreligger därför en viss risk för att det senare kan komma att visa sig att metoden inte bör behållas.

Ett skäl som talar mot JIK-metoden både vad gäller onoterade och noterade aktier är att metoden i betydande utsträckning ökar komplexiteten i systemet för beskattning av aktievinster.

De skäl som anförts i det föregående till förmån för JIK-metoden kan sammanfattas med att metoden ger en teoretiskt riktig aktievinstbeskattning i ett system med skattefrihet för utdelningsinkomster. Dessa skäl är enligt utredningens uppfattning så starka i fråga om onoterade aktier att metoden bör införas nu trots de skäl som talar i motsatt riktning. Utredningen föreslår således att metoden införas för onoterade aktier.

Utredningen lägger i det följande fram ett förslag om utformning av JIK-metoden för onoterade aktier. Enligt detta förslag tas inte hänsyn till kvarhållen inkomst i utländska dotterbolag. Det svenska bolag som önskar erhålla samma resultat som JIK-metoden medför kan låta ett dotterbolag i utlandet dela ut all sin inkomst och om så befinns lämpligt skjuta tillbaka medel motsvarande utdelningen i form av ovillkorligt aktieägartillskott. Affärsmässiga eller liknande hinder för ett sådant förfarande kan dock föreligga. Vidare kan förfarandet vara förenat med kostnader i form av källskatt på utdelningen som inte kan räknas av mot svensk skatt och stämpelskatt e.d. på kapitaltillskottet.

### 2.3 Aktier m.m. som bör omfattas av JIK-metoden

En ny börslagstiftning trädde i kraft den 1 januari 1993. Den nya lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet anvisar två auk-

torisationsformer för företag som bedriver verksamhet i syfte att åstadkomma regelbunden handel med finansiella instrument, nämligen börs och auktoriserad marknadsplats.

Inregistrering av fondpapper kan ske endast vid börs. För inregistrerade fondpapper ställs vissa särskilda krav. Även andra aktier än sådana som inregistrerats får noteras och handlas vid börs. Enligt vad som anges i förarbetena till den nämnda lagen torde den huvudsakliga skillnaden mellan inregistrerade och icke inregistrerade fondpapper komma att avse storleken på företaget som gett ut fondpapperen och spridningen av dessa (prop. 1991/92:113 s.103).

I fråga om förutsättningarna för notering av fondpapper vid auktoriserad marknadsplats anförs följande i den nämnda propositionen (s. 110). Generellt sett bör något lägre krav än för notering vid börs kunna accepteras i fråga om exempelvis spridning och likviditet. Detta kan vara aktuellt t.ex. för lokala bolag och medelstora företag som önskar en marknadsnotering av aktier eller andra fondpapper som de ger ut. För prövningen svarar marknadsplatsen själv. I samband med ansökan om auktorisation som marknadsplats bör redovisas vilka krav som företaget avser att tillämpa.

För närvarande förekommer ingen notering av aktier på auktoriserad marknadsplats. Med hänsyn till att det framstår som oklart vilka villkor som kan komma att gälla för framtida godkännanden för sådan notering bör JIK-metoden omfatta aktier som kan komma att noteras på auktoriserad marknadsplats.

Det kan förekomma att aktier av ett visst slag i ett bolag är börsnoterade men inte andra. I ett sådant fall bör av bl.a. enkelhetsskäl JIK-metoden inte tillämpas på några aktier i bolaget.

Så långt föreslås sammanfattningsvis att JIK-metoden skall tillämpas på aktier i ett svenskt aktiebolag om inte några aktier i bolaget är noterade på svensk börs. Förslaget innebär i dagsläget att aktier i bolag vars aktier noteras på någon av A-, OTC- eller O-listorna på Stockholms fondbörs inte skall omfattas av JIK-metoden. Detta gäller även om vissa aktier i bolaget är noterade men inte andra.

Till gruppen onoterade aktier hör typiskt sett även aktier i dotterbolag till bolag vars aktier är noterade. Aktier i sådana dotterbolag bör behandlas på samma sätt som aktierna i moderbolaget och således inte omfattas av JIK-metoden.

Aktier som innehas av handelsbolag omfattas inte av 0/12,5 %-systemet. Utdelning på sådana aktier beskattas således liksom hela



reavinsten vid en avyttring. Med hänsyn härtill bör aktier som innehas av handelsbolag inte omfattas av JIK-metoden.

Aktier i bolag för vilka inkomstberäkningen sker schablonmässigt lämpar sig inte för JIK-metoden. Med hänsyn härtill bör aktier i bostadsaktiebolag och livförsäkringsföretag inte omfattas av metoden.

Aktier som innehas av värdepappersfonder och investmentföretag samt aktier i investmentföretag är normalt börsnoterade. Frågor rörande sådana aktier bör inte prövas i det nu föreliggande arbetet som är inriktat på onoterade aktier. I den mån onoterade aktier av detta slag förekommer bör de således tills vidare inte omfattas av JIK-metoden.

En aktie kan ha karaktär av lagertillgång i skattehänseende på två grunder. För det första kan en aktie utgöra substitut för en fastighet eller liknande tillgång som skulle utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den innehafts direkt av den skattskyldige. För det andra kan en aktie utgöra varulager i penningrörelse, försäkringsrörelse eller handel med värdepapper.

Utdelning på en lageraktie utgör intäkt av näringsverksamhet oberoende av om aktien innehas av ett aktiebolag eller en fysisk person. Detta gäller både enligt gällande rätt och 0/12,5 %-systemet. Detsamma gäller vinst på en sådan aktie. Vinst skall tas upp till beskattning i sin helhet enligt 0/12,5 %-systemet.

Regleringen i 0/12,5 %-systemet torde ha sin förklaring i att förändringar i det bokförda värdet på en lageraktie påverkar det skattemässiga resultatet. En utdelningsinkomst kan på grund av detta i vissa fall medföra rätt till avdrag för en nedskrivning av värdet på aktien. En annan förklaring torde vara att en vinst vid avyttring av en aktie som utgör substitut för en lagerfastighet ansetts böra beskattas fullt ut.

En översyn av reglerna för lageraktier torde komma att beröra frågor om bl.a. sambandet mellan redovisning och beskattning och faller utanför ramen för arbetet med JIK-metoden. Med hänsyn härtill bör lageraktier i vart fall tills vidare inte omfattas av JIK-metoden. Det kan nämnas att sambandet mellan redovisning och beskattning skall tas upp av Redovisningskommittén (Ju 1991:07, Dir 1991:71 och 1992:19).

Slutsatsen är att lageraktier i vart fall tills vidare inte bör omfattas av JIK-metoden.

*Andelar i ekonomiska föreningar* behandlas som aktier i reavinsthänseende och bör därför omfattas av JIK-metoden under de förutsättningar som gäller för aktier. Undantag bör dock göras för andelar i sådana ekonomiska föreningar som är att anse som kooperativa i



skattehänseende. Andelar i kooperativa föreningar kan nämligen på grund av det krav på öppenhet som gäller inte överlåtas annat än för insatsvärdet. Med hänsyn härtill synes det inte motiverat att tillämpa JIK-metoden på andelar i sådana föreningar. I den fortsatta framställningen talas för enkelhets skull endast om aktier och aktiebolag.

Eftersom skattesatsen för aktier som omfattas av JIK-metoden är 25 %, bör även vinster på optioner och terminer som avser sådana aktier beskattas efter denna skattesats. Detta bör gälla om en option eller termin till någon del avser sådana aktier.

## 2.4 Kvarhållen inkomst

Här skall först tas upp en terminologisk fråga. Bestämmelserna om reavinst i SIL är systematiskt uppbyggda så att det i 24 § finns övergripande bestämmelser för de olika tillgångsslagen och i 25-31 §§ bestämmelser för resp. tillgångsslag. Enligt 24 § 1 mom. får - i den mån inte annat anges - avdrag får ske för alla omkostnader för egendomen (*omkostnadsbeloppet*), således för erlagd köpeskilling m.m. (*ingångsvärdet*) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m.

Denna terminologi är inte konsekvent genomförd i 25-31 §§. I 27 § 2 mom. benämns det belopp som får dras av "anskaffningsvärde". Enligt utredningens uppfattning är det lämpligt att vid ett införande av JIK-metoden i 27 § anknyta till den övergripande terminologin i 24 §. Utgifterna för förvärvet av en aktie - köpeskilling, courtage o.d. - bör således benämnas ingångsvärde. Det belopp som kommer fram efter tillämpning av JIK-metoden bör benämnas "justerat ingångsvärde". Beloppet enligt den genomsnittsmetod som regleras i 27 § 2 mom. SIL bör benämnas "omkostnadsbelopp".

Justeringen av ingångsvärdet skall avse inkomst som hållits kvar och som således påverkat värdet på aktierna i bolaget i ökande riktning. Allmänt talat bestäms kvarhållen inkomst av följande poster:

- + beskattningsbar inkomst
- + skattefria intäkter
- bolagsskatt
- lämnad utdelning
- ej avdragsgilla kostnader.

Det är angeläget att beräkningen av kvarhållen inkomst görs så enkel som möjligt.

Mottagen utdelning på svenska aktier och andelar utgör typiska skattefria intäkter. Detsamma gäller sådana utländska inkomster som är undantagna från beskattning i Sverige. Det kan t.ex. vara fråga om utdelning på aktier i ett utländskt dotterbolag eller inkomst i en filial i utlandet. Vidare kommer hälften av en vinst på en svensk aktie som inte omfattas av JIK-metoden att vara undantagen från beskattning. I övrigt förekommer skattefria intäkter knappast. Hänsyn bör endast tas till de nämnda skattefria intäkterna.

I det följande (avsnitt 2.11) föreslås att fördelad justeringsinkomst för aktierna i ett dotterbolag skall räknas som tillkommande post vid beräkning av justeringsinkomst för moderbolaget. På grund härav bör utdelning som tagits emot från ett dotterbolag inte beaktas vid beräkningen av kvarhållen inkomst.

I avsnitt 3 föreslås att utdelning som ett bolag lämnar och som betalas med viss erhållen utdelning från utlandet inte skall vara undantagen från beskattning hos mottagaren. Vid beräkning av kvarhållen inkomst bör hänsyn inte tas till sådan utdelningsinkomst från utlandet.

När det i det följande talas om skattefria intäkter avses endast sådana intäkter som enligt det nyss sagda skall beaktas vid beräkningen av kvarhållen inkomst. Det kan nämnas att ovillkorliga aktieägartillskott höjer ingångsvärdet på aktierna enligt allmänna regler oberoende av om de intäktsförs eller ej.

Det synes inte motiverat att belasta systemet med utredningar om faktiskt betald skatt. Skattekostnaden bör därför beräknas som skattesatsen, 28 %, multiplicerad med den beskattningsbara inkomsten.

Ett företag kan ha allehanda kostnader som inte är avdragsgilla, t.ex. för representation. En kostnad som inte får dras av kan ha sådan anknytning till en aktieägares intressen att den är att anse som utdelning. Den kommer i så fall att påverka det justerade ingångsvärdet i sänkande riktning.

I andra fall bör av enkelhetsskäl - med ett undantag - hänsyn inte tas till kostnader som inte är avdragsgilla.

Undantaget hänför sig till ej avdragsgilla medlemsavgifter, t.ex. till en arbetsgivarorganisation, och lämnade gåvor som inte har karaktär av utdelning. Utgifterna minskar den behållna redovisningsmässiga vinsten utan att minska den skattepliktiga inkomsten. För att inte onoterade bolag skall gynnas i förhållande till vissa andra subjekt, t.ex. fysiska personer



och börsnoterade bolag, bör utgifter av detta slag påverka det justerade ingångsvärdet i sänkande riktning.

Ett underskott i förvärvskälla ett beskattningsår utgör en avdragspost det närmast följande beskattningsåret. En förlust minskar således i princip en framtida inkomst och därmed kvarhållen inkomst för vinståret. Ingångsvärdet bör därför inte justeras för en förlust.

En förlust i ett aktiebolag påverkar värdet av aktierna i bolaget i negativ riktning. Eftersom förlusten inte medför en minskning av ingångsvärdet blir, vid en avyttring av aktierna, säljarens skattepliktiga vinst lägre eller hans avdragsgilla förlust större än vad den eljest skulle ha varit. Detta balanseras av att köparen, om bolaget under hans innehavstid visar överskott, inte får öka sitt ingångsvärde med detta i den mån överskottet kvittas mot underskottet vid inkomstberäkningen.

Utredningen föreslår sammanfattningsvis att kvarhållen inkomst skall beräknas enligt följande:

- + 72 % av beskattningsbar inkomst
- + skattefria intäkter som angetts i det föregående
- medlemsavgifter och gåvor som inte har karaktär av utdelning
- lämnad utdelning.

I det följande avses med "justeringsinkomsten" summan av 72 % av beskattningsbar inkomst och skattefria intäkter minskad med medlemsavgifter och gåvor som inte har karaktär av utdelning. Kvarhållen inkomst består således av posterna justeringsinkomst och lämnad utdelning.

## 2.5 Metodiken för justering av ingångsvärdet

När det gäller metodiken för justering av ingångsvärdet är skilda synpunkter att beakta vad gäller å ena sidan justeringsinkomsten (som ökar ingångsvärdet utom i undantagsfallet att summan av medlemsavgifter och gåvor överstiger summan av 72 % av beskattningsbar inkomst och skattefria intäkter) och utdelning på aktien (som minskar ingångsvärdet). Utredningen behandlar därför justeringsinkomsten och lämnad utdelning var för sig. Denna uppdelning återkommer i lagförslaget.



### 2.5.1 Justeringsinkomsten

Vid justeringen av ingångsvärdet skall som redan framgått detta normalt ökas med justeringsinkomsten. Utredningen har redan föreslagit att justeringsinkomsten skall beräknas som summan av beskattningsbar inkomst och vissa skattefria intäkter minskad med medlemsavgifter och gåvor (avsnitt 2.4). Här tas upp frågan om per vilken *tidpunkt* justeringen skall ske. Med denna fråga hänger samman frågan om vilken period justeringsinkomsten skall mätas över. Vidare tas upp frågan om hur hela fördelningsinkomsten för ett aktiebolag per en viss tidpunkt skall *fördelas* på aktierna i bolaget.

#### *Tidpunkten för justering*

Enligt aktiebolagslagen (1975:1385) gäller följande. Inom sex månader efter utgången av ett räkenskapsår skall ordinarie bolagsstämma hållas. På sådan bolagsstämma fattas beslut om bl.a. fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen samt om dispositioner beträffande bolagets resultat. Beslut i dessa frågor skall dock anstå till fortsatt stämma om majoriteten eller en minoritet som består av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier begär det. Fortsatt stämma skall hållas minst en och högst två månader efter den ordinarie stämman.

Självdeklaration skall lämnas senast den 15 februari taxeringsåret. Om räkenskapsåret slutat efter den 31 augusti året före taxeringsåret får dock självdeklaration lämnas senast det 31 mars taxeringsåret. Beslut om taxering fattas senast under november taxeringsåret.

I fråga om justeringstidpunkten finns det flera alternativ. Det kan ligga nära till hands att låta justeringen ske per årsskiftet. I sådant fall föreligger två möjligheter. Antingen baseras justeringsinkomsten för ett viss årsskifte såvitt avser den däri ingående beskattningsbara inkomsten på taxeringen det föregående året eller på taxeringen det år som följer på årsskiftet.

En fördel med att utgå från taxeringen det år som föregår årsskiftet är att justeringsinkomsten då kan fastställas före denna tidpunkt. Justeringsinkomsten skulle därmed alltid vara känd vid en aktieavyttring. Nackdelen är att justeringsinkomsten släpar efter vilket i viss mån urholkar effektiviteten i systemet.

Ett exempel illustrerar denna nackdel. En aktie avyttras år 3. Justeringsinkomsten baseras på den beskattningsbara inkomsten i bolaget år 1 om företaget har kalenderår som räkenskapsår. Köpeskillingen påverkas emellertid även av inkomst under år 2 som hållits kvar i bolaget. Eftersom justering inte sker för denna inkomst före avyttringen beskattas motsvarande del av vinsten. Köparens ingångsvärde kommer i stället att justeras. Diskonterings effekter medför emellertid att justeringen typiskt sett är mindre värd för köparen än den skulle ha varit för säljaren.

Utgår man från taxeringen året efter det årsskifte som justeringen avser förloras fördelen av att justeringsinkomsten är känd oberoende av när under ett år som en aktieavyttring sker. Å andra sidan uppkommer inte den nyss visade vinstbeskattningen på grund av eftersläpning.

Ett andra alternativ för justeringstidpunkt är utgången av räkenskapsår. Detta alternativ synes emellertid inte ha några fördelar i förhållande till årsskiftet.

Ett tredje alternativ är att justeringen sker per den tidpunkt då årsredovisningen fastställs av den ordinarie bolagsstämman. Detta alternativ innebär att justeringsinkomsten med betydande säkerhet om än inte med visshet är känd av bolaget från den tidpunkt från vilken den gäller. Eftersläpningen begränsas i förhållande till de andra alternativen.

I frågan om denna grad av kunskap om justeringsinkomsten från den tidpunkt den börjar gälla till dess den fastställs av skattemyndigheten är godtagbar i fråga om onoterade aktier är följande att beakta. Onoterade aktier överläts i allmänhet genom avtal mellan två parter som har direkt kontakt med varandra. I avtalen brukar tas in villkor angående justering av köpeskillingen om ställningen i bolaget på tillträdesdagen avviker från vad som förutsatts. Sådana villkor medför att det slutliga utfallet av en avyttring inte sällan kan avvika från vad som antas vid avtalstillfället. En tillkommande osäkerhet rörande det exakta justerade ingångsvärdet torde med hänsyn härtill ha begränsad betydelse. Vidare kan parterna avtala om justering av köpeskillingen för det fall att det belopp varmed ingångsvärdet justeras avviker från det förväntade.

I fråga om noterade aktier är det önskvärt att en aktieägare vid varje tidpunkt kan med full säkerhet räkna ut det omkostnadsbelopp som blir tillämpligt om han avyttrar en aktie. Som framgår i det följande (avsnitt 2.12) kan detta önskemål praktiskt taget fullt ut tillgodoses om den nu diskuterade tidpunkten (med en viss modifiering som framgår av det nämnda avsnittet) väljs. Den omständigheten att tidpunkten således är



lämplig för noterade aktier om JIK-metoden senare införs för sådana aktier talar för att den väljs nu för onoterade aktier.

Utredningens slutsats är sammantaget att det tredje alternativet är bäst.

### *Fördelning av justeringsinkomsten*

Om aktierna i ett aktiebolag har lika rätt till andel i bolagets vinst bör justeringsinkomsten för varje aktie beräknas som den totala justeringsinkomsten dividerad med antalet aktier i bolaget.

Har aktierna olika rätt till andel i bolagets vinst bör justeringsinkomsten för varje aktie i princip utgöras av det belopp varmed värdet på aktien skulle förändras på grund av justeringsinkomsten. Detta belopp kan i vissa fall vara svårt att beräkna med hänsyn till utformningen av villkoren för aktiers av olika slag rätt till andel i vinsten.

Med hänsyn till de svårigheter som kan vara förenade med att fördela justeringsinkomsten på aktierna i vissa fall bör bolagets uppgifter om fördelningen av justeringsinkomsten på aktierna i bolaget följas om inte särskilda skäl talar för annat.

Den andel av justeringsinkomsten som är hänförlig till en viss aktie och som således läggs till ingångsvärdet för aktien (eller i undantagsfall dras av från värdet) benämns lämpligen den *fördelade justeringsinkomsten* för aktien. Den del av justeringsinkomsten som i vissa fall är hänförlig till en aktie som inte omfattas av JIK-metoden, t.ex. på grund av att den innehas av ett investmentföretag, får ingen betydelse vid beskattningen.

### 2.5.2 Utdelning

Även i fråga om utdelning kan olika tidpunkter för justeringen tänkas, t.ex. årsskiftet efter eller före utdelningen eller tidpunkten för utdelningen.

Antag att justering av ingångsvärdet för en aktie för utdelning sker per årsskiftet efter utdelningen. Justeringen för utdelning under det år aktien avyttras kommer då inte att hänföras till säljaren, som erhållit utdelningen, utan till köparen. Genom att ingångsvärdet inte justeras hos säljaren kan en utdelning som föregår en avyttring medföra att en avdragsgill aktieförlust uppkommer hos säljaren. En motsvarande vinst uppkommer för köparen när denne avyttrar aktien. Nuvärdet av skatten



på vinsten skulle dock ofta vara lägre än värdet av förlustavdraget. Är köparen ett subjekt som inte beskattas för aktievinster, t.ex. ett livförsäkringsbolag eller ett utländskt subjekt, balanseras förlusten överhuvudtaget inte av någon framtida aktievinst. Med hänsyn till det anförda bör justering inte ske per årsskiftet efter utdelningen.

Antag i stället att justering sker per årsskiftet före utdelningen. En utdelning under det år en aktie avyttras kommer då att hänföras till säljaren oberoende av om det är denne eller köparen som erhåller utdelningen. Om en ägare till ett bolag med fonderade vinstmedel avyttrar aktierna i bolaget kommer hans skattemässiga vinst att höjas om köparen låter dela ut vinstmedlen till sig. Samtidigt erhåller köparen en skattemässig förlust om han i sin tur avyttrar aktierna efter utdelningen. Justering bör således inte heller ske per årsskiftet före utdelningen.

Om justering för utdelning sker per tidpunkten för utdelningen och hänförs till den som har rätt till utdelningen på grund av aktieinnehav uppkommer inte nackdelar av detta slag. Utredningen förordar denna lösning.

Enligt reglerna i aktiebolagslagen beslutas utdelning på bolagsstämma. I bolag med noterade aktier fattas utdelningsbeslut normalt på ordinarie stämma. I andra bolag torde det förekomma att beslut om utdelning fattas även på extra stämma. I praktiken förekommer det även att utdelning lämnas formlost, t.ex. i form av s.k. förtäckt utdelning. Ett exempel på sådan utdelning är att köpeskillingen vid förvärv av en tillgång från bolaget understiger marknadsvärdet.

Justering för utdelning bör avse alla slag av utbetalningar och andra värdeöverföringar som har karaktär av utdelning.

Om utdelning sker bör som redan nämnts justeringen hänföras till den som har rätt till utdelning på grund av aktieinnehav. I formuleringen ligger att justeringen bör hänföras till aktieägaren även om denne har överlåtit rätten till utdelning.

Om utdelning skett i strid mot reglerna i aktiebolagslagen kan mottagaren bli skyldig att återbära vad han uppburit. I sådant fall bör en uppjustering av ingångsvärdet för hans aktier i bolaget ske per tidpunkten för återbäringen.

Enligt aktiebolagslagen kan utbetalning till aktieägarna ske - utom genom utdelning - genom utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och genom utskiftning vid bolagets likvidation. Nedsättning av aktiekapitalet kan ske genom inlösen av aktier eller

nedsättning av det nominella beloppet för samtliga aktier i bolaget (nedstämpling).

Enligt 0/12,5 %-systemet gäller följande. Utbetalning vid nedstämpling hänförs till utdelning. Inlösen av aktie behandlas som avyttring. Även likvidation anses som avyttring. Därvid uppkommande vinst är dock skattefri om det inte är fråga om ett fåmansföretag.

Likvidationsvinst bör vara skattepliktig i JIK-systemet. I princip uppkommer visserligen inte sådana vinster i systemet. Om en aktie vid övergången till JIK-systemet har gått in i systemet med ett värde som understiger det beskattade kapitalet kan emellertid en vinst uppkomma vid tillämpning av JIK-metoden. Eftersom beloppet skulle ha beskattats om utbetalningen skett genom utdelning utan samband med likvidation bör även likvidationsvinsten beskattas.

## 2.6 JIK-metoden i sammandrag

I detta avsnitt sammanfattas vad som anförts i det föregående om justering av ingångsvärdet för en aktie med justeringsinkomst och utdelning. Vidare visas hur JIK-metoden samverkar med den s.k. genomsnittsmetoden. Framställningen kompletteras med vad utredningen i huvudsak anser bör gälla i fråga om uppgiftsskyldighet m.m.

Vid avyttring av en aktie får säljaren till ingångsvärdet (anskaffningsvärdet enligt nu gällande terminologi) lägga (i undantagsfall dra ifrån) fördelade justeringsinkomster avseende de justeringstidpunkter över vilka han innehaft aktien. Från ingångsvärdet dras utdelning på aktien. Det belopp som kommer fram efter dessa justeringar benämns justerat ingångsvärde.

Genomsnittsmetoden, som regleras i 27 § 2 mom. första stycket SIL, innebär att som anskaffningsvärde för en aktie anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga aktier av samma slag och sort som den avyttrade aktien. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet beräknas på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet.

I det fall att en skattskyldig tidigare har köpt och sålt aktier av samma slag och sort som den aktuella avyttrade aktien tillämpas genomsnittsmetoden på följande sätt. Anskaffningsvärdena för samtliga köpta aktier summeras. Summan minskas med de omkostnadsbelopp som



konsumerats. Skillnaden divideras med antalet aktier omedelbart före den aktuella avyttringen.

Med JIK-metoden bör omkostnadsbeloppet (det genomsnittliga anskaffningsvärdet enligt gällande terminologi) beräknas på samma sätt med den skillnaden att anskaffningsvärdet ersätts av det justerade ingångsvärdet.

Ett exempel illustrerar. En skattskyldig har i april år 1 anskaffat en noterad aktie (A) av ett visst slag och en viss sort för 90 och i juni år 2 en annan aktie av samma slag och sort (B) för 110. Ordinarie bolagsstämma (då årsredovisningen fastställs) hålls alltid i maj. En av aktierna avyttras i september år 3. Kvarhållen inkomst per aktie (justeringsinkomst minskad med utdelning) är för resp. år 3, 4 och 5. Det justerade ingångsvärdet blir för aktie A ( $90+3+4+5=$ ) 102 och för aktie B ( $110+5=$ ) 115. Omkostnadsbeloppet blir  $((102+115)/2=)$  108,5.

Fördelad justeringsinkomst fastställs per utgången av det dygn då årsredovisningen fastställts. Beslut fattas av skattemyndigheten på grundval av uppgifter som bolaget lämnar.

Såväl bolaget som aktieägarna bör ha rätt att överklaga beslut av skattemyndigheten. Även Riksskatteverket bör ha rätt att överklaga.

Ändras den beskattningsbara inkomst som legat till grund för bestämmandet av fördelad justeringsinkomst för aktierna i ett bolag, bör detta inte medföra att justerad fördelningsinkomst ändras med hänsyn till att redan taxerade vinster på grund av avyttringar av aktier i bolaget skulle påverkas. Hänsyn bör i stället tas till ändringen vid beräkning av justeringsinkomst för den justeringstidpunkt som följer närmast efter ändringen. Detta bör även gälla om det vid prövning av ett överklagande framgår att fördelad justeringsinkomst fastställts till ett felaktigt belopp. Ett undantag bör dock göras för det fall fördelningen av justeringsinkomsten mellan aktier i bolaget är oriktig. I ett sådant fall bör det ursprungliga beslutet ändras.

Utredningens förslag i övrigt om förfarandet framgår av lagförslaget och författningskommentaren.

Av ordningsskäl skulle det vara önskvärt att omkostnadsbeloppet för aktier som omfattas av JIK-metoden fastställs årligen vid taxeringen. Detta skulle även möjliggöra löpande beskattning av belopp motsvarande negativa omkostnadsbelopp som kan uppkomma i frånvaro av motverkande regler (jfr avsnitt 2.8). Utredningen har emellertid erfarit från Riksskatteverket att det av administrativa skäl inte är möjligt att på kort sikt införa en sådan ordning. Utredningen lägger därför inte fram förslag



om detta. Utredningen rekommenderar att regeringen överväger att ge Riksskatteverket i uppdrag att utreda förutsättningarna för att senare införa den nämnda ordningen.

## 2.7 Karaktärsbyten

Utredningens förslag i det föregående innebär att aktier i bolag där inte aktierna eller någon del av aktierna är börsnoterade omfattas av JIK-metoden men inte aktier i andra bolag. Med hänsyn till denna olikbehandling behövs regler för det fall att en aktie skiftar karaktär i reavinsthänseende.

Det är önskvärt att skattehänsyn inte behöver tas inför en övervägd börsnotering av samtliga eller en del av aktierna i ett bolag eller inför ett övervägt avförande av aktier från notering. Ett karaktärsbyte bör därför inte ändra beskattningssituationen såvitt avser förfluten tid.

I det fallet att samtliga aktier eller en del av aktierna i ett bolag börsnoteras bör två reavinstberäkningar göras när en aktie avyttras. Den ena bör göras enligt JIK-metoden som om aktien avyttrats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. Den andra beräkningen bör göras enligt reglerna för börsaktier som om aktien anskaffats till det nämnda marknadsvärdet.

Motsvarande bör gälla när aktierna i ett bolag eller de aktier som varit börsnoterade upphör att noteras. Vid den beskattning enligt JIK-metoden som sker vid den faktiska avyttringen bör aktien anses anskaffad vid tidpunkten för karaktärsbytet.

De regler som gällde när skattskyldigheten inträdde bör tillämpas vid båda reavinstberäkningarna. Motsvarande gäller i fråga om tillämplig skattesats.

I allmänhet torde marknadsvärdet kunna uppskattas med ledning av noteringar som sker i anslutning till ett karaktärsbyte. Någon gång torde dock detta kunna vara svårt. Om endast ett visst slag av aktier i ett bolag tas upp till notering kan det t.ex. vara svårt att från värdet av dessa aktier dra slutsatser om värdet på de onoterade aktierna (som även de byter karaktär i reavinsthänseende). I sådant fall får värdet bestämmas efter skälig grund.

I 27 § 4 mom. SIL finns bestämmelser om skattermässig kontinuitet vid vissa aktiebyten. I de fall som avses med dessa bestämmelser kan de erhållna aktierna ha en annan karaktär än de lämnade aktierna. Utred-

ningen har i lagförslaget tagit in en ändring av bestämmelserna som ansluter till förslaget i det föregående.

## 2.8 Negativa justerade ingångsvärden

Enligt utredningens förslag i det följande (avsnitt 2.14) går - med ett undantag - en aktie in i JIK-systemet med sitt faktiska ingångsvärde (anskaffningsvärde). Förslaget grundas på den uppfattning i frågan som regeringen gett uttryck för i den skrivelse till riksdagen som redovisas i det nämnda avsnittet. I fråga om äldre onerösa förvärv kan ingångsvärdet vara obetydligt även i bolag med betydande upparbetade tillgångar. Utdelas fonderade vinstmedel som förelåg vid övergången till JIK-systemet i sådana fall kan negativa omkostnadsbelopp uppkomma i frånvaro av särskilda regler. Ett negativt omkostnadsbelopp representerar en latent skatteskuld.

Inslag i skattesystemet som ger upphov till latent skatteskulder bör i möjligaste mån undvikas. Detta skulle kunna ske på följande sätt i föreliggande fall. Medför en utdelning att ett negativt omkostnadsbelopp skulle uppkomma i frånvaro av särskilda regler, sätts omkostnadsbeloppet till noll kronor. Vidare tas ett belopp som motsvarar det hypotetiska negativa värdet upp som intäkt av kapital.

En förutsättning för en sådan lösning är att de skattskyldiga löpande redovisar sina omkostnadsbelopp och att dessa fastställs av skattemyndigheten. Som framgår i det föregående (avsnitt 2.6) är en sådan ordning inte möjlig på kort sikt av administrativa skäl.

Med hänsyn härtill föreslår utredningen en lösning som ansluter till vad som gäller för negativa justerade ingångsvärden för andelar i handelsbolag. Lösningen innebär att avskattning sker när en aktie med ett negativt omkostnadsbelopp övergår på annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Avskattning bör dock inte ske om det negativa värdet uppkommit på grund av utdelning som beskattats som intäkt av tjänst på grund av reglerna för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL. Om avskattning sker bör ingångsvärdet för förvärvaren sättas till noll kronor.

## 2.9 Schablonmetoden

Enligt den s.k. schablonmetoden för bestämmande av anskaffningsvärdet för en aktie m.m. (27 § 2 mom. andra stycket SIL) gäller följande. Är en aktie eller ett annat finansiellt instrument som behandlas som aktie i reavinsthänseende föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterad), får utom såvitt avser optioner och terminer anskaffningsvärdet bestämmas till 20 % av vad den skattskyldige erhållit vid en avyttring efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Enligt förslagen i det föregående (avsnitt 2.3) tillämpas inte JIK-metoden på aktier i svenska bolag om aktierna i bolaget eller någon del av aktierna är noterade på svensk börs.

Den grupp av aktier som omfattas av schablonmetoden och den grupp som är undantagen från tillämpningen av JIK-metoden sammanfaller således inte helt. JIK-metoden kan vara tillämplig på en aktie som omfattas av schablonmetoden. Med hänsyn till att JIK-metoden kan medföra negativa justerade ingångsvärden som bör skattas av vid en överlåtelse bör omkostnadsbeloppet för aktier som omfattas av JIK-metoden inte få bestämmas enligt schablonmetoden.

## 2.10 Förhållandet mellan JIK-metoden och reglerna för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL

I 3 § 12 mom. SIL finns särskilda regler för fåmansföretag. Syftet med reglerna är att hindra att arbetsinkomst beskattas som kapitalinkomst. Reglerna tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående till honom varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio närmast föregående beskattningsåren. De innebär i huvudsak följande.



Ett utrymme för kapitalinkomstbehandling bestäms för varje beskattningsår. Utrymmet skall i princip motsvara normal aktieavkastning. Det utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter multiplicerad med anskaffningsvärdet för den skattskyldiges aktier i företaget. Utdelning inom utrymmet är skattefri. Överskjutande utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Utrymme som inte utnyttjats läggs till utrymmet det närmast följande beskattningsåret.

Sparat utrymme för kapitalinkomstbehandling har betydelse även vid avyttring av den skattskyldiges aktier i företaget. Vinst inom utrymmet beskattas enligt de allmänna reglerna för aktievinst. Det innebär att hälften av vinsten är skattefri och hälften tas upp som intäkt av kapital (fem sjättedelar av hälften vid 1995 års taxering). Av överskjutande vinst är 15 % skattefri, tas 15 % upp som intäkt av kapital och tas 70 % upp som intäkt av tjänst. Syftet med reglerna för överskjutande vinst är att denna del av en reavinst skall beskattas efter 37,5 % (40 % enligt 1990 års skattereform).

Det belopp som tas upp som intäkt av tjänst är maximerat till 100 basbelopp (takregeln).

Inkomstberäkningen på grund av en avyttring av aktier som omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL måste göras i tre steg i JIK-systemet.

*Dels* görs en beräkning enligt JIK-metoden. Denna ger resultatet att den del av en aktievinst som motsvarar kvarhållen inkomst är skattefri och resterande del är skattepliktig. *Dels* görs en beräkning enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL utan tillämpning av JIK-metoden. Resultatet av denna beräkning är att aktievinsten delas upp i en del som motsvarar sparad utdelningsutrymme och en överskjutande del.

Resultatet enligt 3 § 12 mom. SIL *sammanställs* med resultatet enligt JIK-metoden. Till den del vinsten motsvarar kvarstående sparad utdelningsutrymme enligt 3 § 12 mom. SIL kan detta moment inte skärpa beskattningen enligt allmänna regler. I denna del skall således resultatet enligt JIK-metoden gälla. Vinsten kan vara skattefri eller helt eller delvis skattepliktig.

I fråga om den överskjutande delen skall reglerna i 3 § 12 mom. SIL gälla eftersom denna del motsvaras av sparad arbetsinkomst. Med hänsyn till att skatteuttaget på denna del bör överensstämma med nuvarande skatteuttag bör hälften tas upp som intäkt av kapital och hälften som intäkt av tjänst.

Undantagsvis kan aktier i ett bolag komma att omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL men inte av JIK-systemet. Ett exempel på ett sådant fall är att aktierna i ett fåmansföretag börsnoterats. JIK-metoden är då inte tillämplig för tiden efter noteringen (jfr avsnitt 2.7). Däremot kan reglerna i 3 § 12 mom. SIL vara tillämpliga på grund av den tidigare nämnda tioårsregeln. Det nyss anförda gäller inte sådana aktier.

Följande exempel illustrerar beräkningen i tre steg.

#### *Exempel 1*

Ingångsvärdet för en aktie på vilken reglerna i 3 § 12 mom. SIL är tillämpliga är 100. Statslåneräntan plus 5 procentenheter är 10 %. Inkomsten i bolaget efter bolagsskatt under ett beskattningsår är 10. 3 delas ut och 7 hålls kvar i bolaget. Aktien avyttras för 107.

Det justerade ingångsvärdet enligt JIK-metoden är  $(100+7=)$  107. Vinsten på 7 är därför inte skattepliktig enligt metoden.

Vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL svarar vinsten på 7 mot kvarstående sparad utrymme för kapitalinkomstbehandling. Någon beskattning enligt dessa regler sker därför inte.

#### *Exempel 2*

Förutsättningarna enligt exempel 1 ändras så att inkomsten i bolaget är 15 och 12 hålls kvar i bolaget. Vederlaget vid avyttringen är 112.

Det justerade ingångsvärdet enligt JIK-metoden är  $(100+12=)$  112. Vinsten på 12 är därför inte skattepliktig enligt metoden.

Vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL motsvaras 7 av vinsten av kvarstående sparad utrymme. I denna del gäller resultatet enligt JIK-metoden, dvs. skattefrihet. Den överskjutande delen, 5, beskattas enligt 3 § 12 mom. SIL. Således tas 2,5 upp som intäkt av kapital och 2,5 som intäkt av tjänst.

#### *Exempel 3*

Förutsättningarna enligt exempel 2 ändras så att vederlaget vid avyttringen är 116.

Det justerade ingångsvärdet enligt JIK-metoden är  $(100+12=)$  112. Av vinsten på 16 är ett belopp på 12 skattefritt och ett belopp på 4 skattepliktigt.



Vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL motsvaras 7 av vinsten av kvarstående sparat utrymme. I denna del gäller resultatet enligt JIK-metoden, dvs. skattefrihet. Den överskjutande delen, 9, beskattas enligt 3 § 12 mom. SIL. Således tas 4,5 upp som intäkt av kapital och 4,5 som intäkt av tjänst.

#### *Exempel 4*

Förutsättningarna enligt exempel 3 ändras så att sparutdelningsutrymme är 13.

Det justerade ingångsvärdet enligt JIK-metoden är  $(100 + 12 =) 112$ . Av vinsten på 16 är ett belopp på 12 skattefritt och ett belopp på 4 skattepliktigt.

Vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL motsvaras 13 av vinsten av kvarstående sparutrymme. I denna del gäller resultatet enligt JIK-metoden. Således är ett belopp på 12 skattefritt och 1 tas upp som intäkt av kapital. Den överskjutande delen, 3, beskattas enligt 3 § 12 mom. SIL. Således tas 1,5 upp som intäkt av kapital och 1,5 som intäkt av tjänst.

Om ett fåmansföretag i vilket vinstmedel hållits kvar senare gått med förlust kan en reavinstberäkning enligt JIK-metoden visa förlust samtidigt som en beräkning enligt 3 § 12 mom. SIL resulterar i en vinst som överskjuter kvarstående sparutrymme för kapitalinkomstbehandling. I ett sådant fall bör beskattningen enligt JIK-metoden och enligt 3 § 12 mom. SIL ske oberoende av varandra. Följande exempel illustrerar.

#### *Exempel 5*

Ingångsvärdet för en aktie är 100. Det justerade ingångsvärdet enligt JIK-metoden är 115. Kvarstående sparutrymme är 5. Aktien avyttras för 110.

En reavinstberäkning med tillämpning av JIK-metoden resulterar i  $(110 - 115 =) -5$ , dvs. en förlust på 5. Denna kvoterar enligt allmänna regler. Avdrag medges således med  $(0,7 * 5 =) 3,5$ . Vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL uppkommer en vinst på  $(110 - 100 - 5 =) 5$  som överskjuter kvarstående sparutrymme. 2,5 tas upp som intäkt av kapital och 2,5 som intäkt av tjänst.



En särskild fråga är vad som bör gälla i fråga om takregeln och JIK-metoden. Takregeln innebär som nämnts att högst ett belopp motsvarande 100 basbelopp skall tas upp som intäkt av tjänst. I sak innebar detta intill utgången av år 1993 - i förening med regeln om att hälften av den vinst som överskjuter kvarstående sparad utrymme för kapitalinkomstbehandling skulle tas upp som intäkt av tjänst och hälften som intäkt av kapital - att högst ett belopp motsvarande 200 basbelopp skulle beskattas efter 37,5 %. Eftersom någon höjning av takbeloppet inte skedde vid införandet av 0/12,5 %-systemet har det belopp som beskattas efter 37,5 % minskat till 143 basbelopp. Skälet för att takbeloppet inte ändrades synes ha varit att man inte ville ändra reglerna i 3 § 12 mom. SIL mer än nödvändigt i avvaktan på en översyn av reglerna (prop. 1993/94:50 s. 195 f.).

Mot bakgrund av det anförda synes det lämpligt att i avvaktan på en översyn av de nämnda reglerna utgå från att högst 200 basbelopp bör beskattas efter 37,5 %. Utredningen har utformat lagförslaget i enlighet härmed. Av den delen av en vinst som överstiger kvarstående sparad utdelning tas hälften, dock högst 100 basbelopp, upp som intäkt av tjänst. Resterande belopp tas upp som intäkt av kapital.

En annan fråga som uppkommer i detta sammanhang är hur den del av en överskjutande vinst som inte beskattas efter 37,5 % på grund av takregeln bör behandlas.

I det system som gällde till utgången av år 1993 följde naturligt att beloppet skulle tas upp som intäkt av kapital. I JIK-systemet kan beloppet helt eller delvis motsvaras av kvarhållen inkomst. Frågan är om beloppet i ett sådant fall bör vara skattefritt till den del det svarar mot kvarhållen inkomst.

Skäl kan anföras för och emot en sådan lösning. Enligt utredningens uppfattning är det lämpligt att ställning tas till frågan i den nämnda översynen av reglerna i 3 § 12 mom. SIL. I avvaktan på resultatet av denna bör beloppet tas upp som intäkt av kapital oberoende av om det motsvaras av kvarhållen inkomst i JIK-systemet.

## 2.11 Kedjeägande

Syftet med JIK-metoden är att en aktievinst som grundas på kvarhållen inkomst inte skall beskattas. Skall detta syfte tillgodoseas vid ägarkedjor måste ingångsvärdet ökas med justeringsinkomst inte endast för aktierna

i det bolag i vilket en justeringsinkomst uppkommer utan även för aktierna i alla bolag som ligger före i ägarkedjan.

Antag t.ex. att en ägarkedja består av den fysiska personen F, moderbolaget A och dotterbolaget B samt att en justeringsinkomst uppkommer i B. För att inte dubbelbeskattning skall uppkomma om F avyttrar aktierna i A räcker det inte att ingångsvärdet för A:s aktier i B ökas. Även ingångsvärdet för F:s aktier i A måste ökas.

Ett exempel illustrerar. I den nyss antagna ägarkedjan är justeringsinkomsten i A 100 och i B 50. Utdelning förekommer inte. Antalet aktier i A och B är 10 i vardera bolaget. Aktierna har lika rätt till utdelning. Justeringsinkomsterna har medfört att en aktie i B och i A har ökat i värde med 5 resp.  $(10+5=)$  15. Före hänsynstagande till ägarkedjan skall ingångsvärdet för en aktie i B och i A ökas med 5 resp. 10. Hänsynstagandet till ägarkedjan medför att ingångsvärdet för aktierna i A skall ökas även med 5 till 15. Denna justering medför att aktierna i såväl A som i B kan avyttras utan vinstbeskattning.

Avyttrar A sina aktier i B påverkar det i sig inte ingångsvärdet för F:s aktier i A. Uppkommer en skattepliktig aktievinst (den ekonomiska vinsten överstiger kvarhållen inkomst i bolaget) medför det en justeringsinkomst för vilken ingångsvärdet för F:s aktier i A skall justeras.

Utdelning mellan bolag i en ägarkedja medför justering av ingångsvärdet för endast det mottagande bolagets aktier i det utdelningslämnande bolaget. Om i det diskuterade exemplet B lämnar utdelning till A påverkar det ju inte värdet av F:s aktier i A.

Vid fastställande av justeringsinkomst för bolagen i en koncern kan beslut fattas i ett sammanhang. Vid beslutsfattandet kan man så att säga arbeta sig uppåt i koncernen. Genom detta blir det möjligt att i samma beslutsomgång samordna justeringsinkomsten för alla bolagen i en koncern.

Detta är inte möjligt i övriga fall av kedjeäggande. När koncernförhållande inte föreligger måste därför vidareföring av justeringsinkomst i ägarkedjan begränsas till ett ägarled per år och vidareföringen ske med ett års fördröjning. En sådan lösning medför att justeringsinkomst som skall föras vidare är känd.

Den nämnda lösningen är emellertid svår att förena med den lösning som föreslås i det följande för fall som avses med regeln i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL om överlåtelse av aktier mellan företag i samma koncern. Med hänsyn härtill lägger utredningen inte fram något förslag om vidareföring av justeringsinkomst utanför koncernförhållanden.



Frågan tas lämpligen upp igen vid ett fortsatt utredningsarbete avseende JIK-metoden.

Enligt 2 § 4 mom. tionde stycket SIL jämfört med sjunde stycket gäller följande (*uppskavsregeln*). En överlåtelse av en aktie från ett företag i en koncern till ett annat företag som tillhör samma koncern föranleder inte skattepliktig aktievinst eller avdragsgill förlust om aktien innehades som ett led i koncernens verksamhet. Avyttras aktien av det förvärvande företaget beräknas skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust som om företagen utgjort en skattskyldig.

Om de överlåtna aktierna omfattas av JIK-metoden medför uppskavsregeln att det justerade ingångsvärdet för de överlåtna aktierna övertas av det förvärvande företaget. Om vederlaget utgörs av ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet eller av ett högre belopp kommer justeringar av ingångsvärdet för aktierna i det säljande bolaget och för aktier längre upp i ägarkedjan enligt förslaget i det föregående om vidareföring av justeringsinkomst att vara berättigade även efter överlåtelsen. Skälet härtill är att de värdeförändringar på de överlåtna aktierna som föranlett justeringarna "ligger kvar" i ägarkedjan. Om vederlaget är lägre behöver däremot en korrigering göras för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och vederlaget. En motsvarande korrigering behöver göras i den förvärvande ägarkedjan.

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL sker uttagsbeskattning när en tillgång tas ut ur en förvärvskälla om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet. Uttagsbeskattning sker dock inte om särskilda skäl mot det föreligger.

Det kan möjligen i vissa situationer förekomma att uttagsbeskattning underläts när aktier överläts till underpris mellan två aktiebolag i intressegemenskap när 2 § 4 mom. SIL inte är tillämpligt. Typiskt sett är det då fråga om en överlåtelse för det skattemässiga värdet på aktierna. JIK-metoden synes inte kräva någon särskild reglering i detta hänseende.

Är JIK-metoden tillämplig på överlåtelsen torde parterna i allmänhet kunna undvika beskattning genom en anpassning av köpeskillingen. Någon särskild reglering synes därför inte erforderlig.



## 2.12 Skiss till lösning för aktier i noterade bolag

I detta avsnitt skisseras hur de lösningar som utredningen i det föregående föreslagit för aktier i onoterade bolag kan anpassas till aktier i noterade bolag.

Enligt de föreslagna reglerna för aktier i onoterade bolag gäller bl.a. följande. Justeringsinkomsten hänförs till den tidpunkt då årsredovisningen fastställs av den ordinarie bolagsstämman. Justeringsinkomsten och fördelningen av denna på aktierna i bolaget fastställs av skattemyndigheten med ledning av uppgifter som bolaget lämnar.

Denna ordning medför att justeringsinkomsten inte med säkerhet kan bestämmas vid tidpunkten för en aktieavyttring som företas mellan justeringstidpunkten och den tidpunkt då justeringsinkomsten fastställs. Enligt utredningens uppfattning kan detta godtas såvitt gäller aktier i onoterade bolag (jfr avsnitt 2.5.1).

I fråga om börsnoterade aktier är det däremot viktigt att en aktieägare vid varje tidpunkt kan räkna ut sitt justerade ingångsvärde. Samtliga justeringsinkomster som skall tillämpas vid beräkning av det skattemässiga resultatet av en aktieavyttring bör därför i princip vara kända oberoende av när avyttringen sker.

Detta resultat kan uppnås i huvudsak genom en regel om att skattemyndigheten vid fastställande av justeringsinkomsten skall lägga bolagets uppgifter till grund för beslutet om det inte föreligger särskilda skäl för att avvika från dem. Ett sådant skäl kan vara att de uppgifter som bolaget lämnat inte överensstämmer med årsredovisningen eller att det finns anledning att misstänka att bolaget avsiktligt eller av grovt misstag lämnat felaktiga uppgifter i årsredovisningen. Endast den omständigheten att den beskattningsbara inkomsten enligt taxeringen avviker från vad bolaget antagit bör inte medföra att den preliminära justeringsuppgiften frångås. En differens får i stället beaktas vid det följande justeringstillfället.

Vad gäller fördelningen av justeringsinkomsten på aktierna i bolaget har utredningen redan för aktier i onoterade bolag föreslagit att den fördelning som föreslås av bolaget skall följas om inte särskilda skäl talar mot det.

Med den angivna lösningen kan en preliminär fördelad justeringsinkomst som med stor sannolikhet kommer att överensstämma med den slutliga meddelas aktieägarna i kallelsen till den ordinarie bolagsstämman.

Justeringsinkomsten och fördelningen av denna bör inte få överklagas av aktieägarna utan endast av bolaget.

I normalfallet beslutas utdelning på ordinarie bolagsstämma och lämnas den kort därefter. Det är i fråga om noterade aktier önskvärt att justeringarna för justeringsinkomsten och normal utdelning görs per samma tidpunkt.

Tidpunkten för justering med justeringsinkomsten bör därför i fråga om noterade bolag flyttas fram till tidpunkten för utdelning som beslutats på ordinarie bolagsstämma. En särskild fördel med denna tidpunkt är att det redan av bolagsrättsliga skäl måste klarläggas vem som äger aktierna i ett bolag vid tidpunkten. Om utdelning inte lämnas bör justeringen ske per den tidpunkt då årsredovisningen fastställs.

Riksskatteverket bör varje år till ledning för skattskyldiga och myndigheter i lämplig form publicera uppgifter om fördelad justeringsinkomst och lämnad utdelning avseende noterade aktier. Av uppgifterna bör framgå bl.a. tidpunkterna för justering med justeringsinkomst och för lämnad utdelning för varje år som JIK-metoden tillämpats och bolaget existerat.

## 2.13 Statsfinansiella effekter

I ett fortvarighetstillstånd kommer de skattepliktiga aktievinsterna i JIK-systemet att utgöras av realiserade vinster i företaget och vinster som baseras på förväntningar om företagets framtida vinstutveckling (JIK-vinster). De statsfinansiella effekterna av förslagen i betänkandet beror starkt på hur känsliga företagens beteende är för de incitament att dela ut och skjuta tillbaka vinster som gällande lagstiftning innebär. Den varaktiga statsfinansiella effekten beror dels av antaganden om JIK-vinstens andel av priset i ett fortvarighetstillstånd, dels av den nämnda känsligheten. Denna avgör hur snabbt basen för beskattning av realisationsvinster på onoterade aktier enligt gällande regler eroderas.

Aktiemarknaden är konjunkturberoende. Bedömare har hävdats att aktiemarknaden ligger i konjunkturers framkant, eftersom investeringar i denna marknad är intimt förknippade med förväntningar om företagets framtida vinster. Det är rimligt att anta att marknaden för onoterade aktier är minst lika känslig för svängningar i konjunktursen som börsen.

En undersökning av marknaden för OTC-aktier visar att i tider med låga förväntningar om framtida vinstutveckling värderas OTC-företag



till ett värde under det justerade egna kapitalet. För perioden 1990 - 1993 uppgick priserna i genomsnitt till ca 80 % av det justerade egna kapitalet. I tider med höga förväntningar om framtida vinster kan förväntningsvinsterna motsvara 40 procent av priset.

Överlåtelse av onoterade aktier består delvis av benefika överlåtelse och överlåtelse inom familjen. Vid sådana överlåtelse torde det sällan betalas något för förväntningsvärden. Omsättning av onoterade aktier utanför familjen sker på en marknad. Om genomsnittliga värderingar på denna marknad vet man inte mycket. Den torde närmast kunna jämföras med OTC-listan på börsen.

Bedömningen av JIK-vinsterna på onoterade aktier måste baseras på en uppskattning av genomsnittet över den genomsnittliga innehavstiden 14 år. Denna period överstiger två normala konjunkturcykler. Från observationen av OTC-aktierna är det därför rimligt att anta att aktierna kommer att omsättas till ett värde över eget kapital i högkonjunktur och under eget kapital i lågkonjunktur. JIK-vinster kommer således att uppkomma endast när det allmänna ekonomiska läget är gynnsamt.

I tabellen redovisas den långsiktiga kostnaden för ett JIK-system under olika antaganden om JIK-vinstens andel av priset. En förutsättning för beräkningarna är att företagen inte anpassar sin utdelningspolitik till det gällande systemet med skattefrihet för utdelningar.

**Tabell: Långsiktiga kostnader för ett JIK-system under antagandet att inga beteendeändringar sker vid gällande regler. Mkr.<sup>1</sup>**

JIK-vinstens andel av priset	3 %	5 %	10 %	15 %
Långsiktig kostnad	264	221	134	56

<sup>1</sup> Räknan på nuvärdet av den ström av skattebetalningar som görs i en kalkylperiod som går mot oändligheten.

I tabellen redovisas *maximala* kostnader för införandet av JIK-metoden. Det är enligt utredningens uppfattning realistiskt att anta att den faktiska kostnaden blir mindre, beroende på att företagen i frånvaro av JIK-metoden skulle anpassa sin utdelningspolitik till det gällande systemet. Eventuellt uppkommer i stället en statsfinansiell intäkt.



Genom att historiska anskaffningsvärden väljs som ingångsvärden i JIK-systemet sker dubbelbeskattning av vinster som är beskattade i första ledet i det gamla systemet. Detta innebär en inkomstförstärkning på *minst* 0,9 mdkr under beskattningsåret 1994. Om man antar att företagen skulle anpassa sin utdelningspolitik blir inkomstförstärkningen större.

## 2.14 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

I skrivelsen till regeringen den 21 december 1993 redovisade utredningen att resultatet av det dittills bedrivna arbetet gav vid handen att JIK-metoden bör införas för onoterade aktier. Till skrivelsen var fogad en promemoria med beskrivning av JIK-metoden. I skrivelsen preciserades uttrycket "onoterade aktier" till att avse "andra aktier än aktier i bolag som tillhör en koncern där aktierna i moderbolaget eller en del av aktierna i moderbolaget är marknadsnoterade i den mening som följer av 27 § 2 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt".

I skrivelsen till riksdagen den 22 december 1993 (skr. 1993/94:132) meddelade regeringen att förslag om JIK-metoden för onoterade aktier är att vänta (jfr 2 kap. 10 § regeringsformen). I skrivelsen, till vilken utredningens skrivelse jämte promemorian hade fogats, anfördes vidare att metoden borde börja tillämpas vid samma tidpunkt som enkelbeskattningen av utdelade bolagsinkomst, dvs. ingången av år 1994.

Utredningens förslag rörande tillämpningsområdet för JIK-metoden (avsnitt 2.3) skiljer sig något från det tillämpningsområde som aviserades i regeringens skrivelse.

Svenska aktier som är föremål för notering på utländsk men inte svensk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig omfattas av tillämpningsområdet enligt utredningens förslag men inte enligt regeringens skrivelse.

Följande slag av aktier omfattas av skrivelsens definition men inte av definitionen enligt förslaget.

- Onoterade aktier i bostadsaktiebolag, livförsäkringsföretag eller investmentföretag, som i frånvaro av särskilt undantag skulle innefattas i definitionen enligt förslaget
- Onoterade aktier som innehas av ett handelsbolag, en värdepappersfond eller ett investmentföretag och som i frånvaro av särskilt undantag skulle innefattas i definitionen enligt förslaget

Utredningen föreslår, i överensstämmelse med vad som anges i regeringens skrivelse, att JIK-metoden tillämpas på avyttringar efter utgången av år 1993 av sådana aktier som omfattas av JIK-metoden enligt utredningens förslag. I fråga om svenska aktier som är föremål för notering på utländsk men inte svensk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning bör dock metoden tillämpas på överlåtelser efter ikraftträdandet. Utredningen föreslår inte någon särskild övergångsregel med anledning av att tillämpningsområdet enligt utredningens förslag är något snävare i de berörda hänseendena än enligt det förslag som aviserades i regeringens skrivelse.

Fråga uppkommer om vad som bör gälla beträffande ingångsvärdet för en aktie vid övergången till JIK-systemet. I promemorian redovisade utredningen - utan att ta ställning - två skilda synsätt i frågan. Ett är att fonderade inkomster som finns i ett aktiebolag vid övergången inte skall omfattas av den enkelbeskattning av bolagsinkomster som gäller från ingången av år 1994. Det innebär att endast det faktiska ingångsvärdet för en aktie i bolaget får beaktas vid tillämpning av JIK-metoden. Den andra lösningen innebär att aktiens andel i det beskattade egna kapitalet i bolaget får räknas som ingångsvärde om det faktiska ingångsvärdet är lägre.

Regeringen anförde i huvudsak följande i sin skrivelse. Reformen innebär sammantaget väsentliga lättnader för företagen och deras ägare. För företag med onoterade aktier innebär ett införande av JIK-metoden fördelar som dessutom förstärks över tiden. Med hänsyn till detta och det svåra statsfinansiella läget finner regeringen att alternativet med det faktiska ingångsvärdet är att föredra.

I överensstämmelse med vad som anförts i skrivelsen föreslår utredningen att något alternativ till det faktiska ingångsvärdet inte införs. Ett undantag bör dock göras.

Enligt regler i 7 § 8 mom. SIL som gällde till utgången av år 1993 var svenska aktiebolag, med undantag såvitt nu är aktuellt av förvaltningsföretag, frikallade från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier i svenska bolag. Med näringsbetingad aktie avsågs aktie som inte



utgjorde omsättningstillgång om det sammanlagda röstetalet för bolagets aktier i det utdelande bolaget vid utgången av beskattningsåret motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande bolaget. Bolaget hade även möjlighet att göra sannolikt att innehavet av aktien betingades av verksamhet som bedrevs av bolaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kunde anses stå det nära. Från skattefriheten enligt dessa bestämmelser förelåg två undantag av begränsad räckvidd (7 § 8 mom. fjärde och femte styckena).

Om de refererade bestämmelserna var tillämpliga kunde medel motvarande det beskattade egna kapitalet i ett bolag delas ut utan beskattning hos det mottagande bolaget intill utgången av det beskattningsår för detta som taxeras år 1994. Med hänsyn härtill bör, om bestämmelserna skulle ha varit tillämpliga på utdelning på aktier vid den nämnda taxeringen, som ingångsvärde för aktierna alternativt få tas upp den del av det beskattade egna kapitalet i det bolag som aktierna avser som belöper på aktierna. Det beskattade egna kapitalet bör beräknas enligt reglerna för kapitalunderlaget i survsystemet. Även kapitalunderlag i dotterbolag till den del underlagen belöper på bolaget bör få beaktas.

En invändning mot förslaget kunde vara att en avyttring av det aktuella slaget av aktier inte var undantagen från reavinstbeskattning. Detta var emellertid en anomali såvitt avser kvarhållna inkomster - utdelning av sådana inkomster beskattades inte hos mottagaren - och utgör därför inte ett argument mot förslaget.

I linje med förslaget att något alternativ till det faktiska ingångsvärdet inte skall medges ligger att justering av ingångsvärdet inte bör ske för inkomster under ett räkenskapsår som avslutats vid utgången av år 1993 eller tidigare. Hänsyn bör inte heller tas till utdelning före den nämnda tidpunkten.





### 3 Beskattning av vissa utdelningsinkomster

Enligt 7 § 8 mom. SIL i lagens lydelse efter ingången av år 1994 är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag (företag) frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt bolag som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet om två förutsättningar är uppfyllda.

Den första förutsättningen är uppfylld om något av följande alternativ föreligger. Det ena alternativet är att det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande bolaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i bolaget. Det andra alternativet är att det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det förstnämnda företaget nära.

Den andra förutsättningen är att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag ( att "jämförlig skatt" utgått).

Vid sidan av denna lagreglering finns det i praktiskt taget samtliga dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra stater regler som befriar ett svenskt företag från skatt på utdelning från ett bolag i den andra staten om utdelningen skulle ha varit skattefria om den erhållits från ett svenskt företag (huvudvillkoret). Äldre avtal innehåller i allmänhet inget ytterligare krav för skattebefrielsen. I nyare avtal uppställs som ytterligare villkor för skattebefrielsen att den inkomst med vilken utdelningen betalats underkastats "normal" bolagsskatt. Innebörden av "normal" bolagsskatt skiljer sig mellan olika avtal.

Enligt punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL och 3 § 1 mom. tredje stycket SIL i lagarnas lydelse efter ingången av år 1994 undantas utdelning på aktier och andelar i svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar och värdepappersfonder från skatteplikt.

De nya lydelseerna av KL och SIL får den icke avsedda effekten att huvudvillkoret i dubbelbeskattningsavtalen blir verkningslöst. Enligt äldre

avtal blir utdelningsinkomst som ett svenskt företag uppbär från ett utländskt bolag eller en utländsk värdepappersfond e.d. obetingat undantagen från beskattning. Enligt nyare avtal blir inkomsten undantagen från beskattning om jämförlig skatt utgått.

En konsekvens av detta är att indirekt ägande av aktier och andelar i utländska juridiska personer och värdepappersfonder e.d. gynnas i förhållande till direkt ägande av sådana värdepapper. Undantaget från skattefrihet för utdelning på aktier och andelar i utländska juridiska personer bör därför utsträckas till att avse även utdelning från ett svenskt företag som betalas med skattefri utdelning på aktie eller andel i en utländsk juridisk person eller värdepappersfond e.d. Av praktiska skäl bör härvid all utdelning från utlandet med de undantag som strax anges vara skattefri hos företaget. Beskattning hos företaget bör ske för utdelning på omsättningsinnehav och på näringsbetingat innehav om inte jämförlig skatt utgått. Vidareutdelning av utdelning från utlandet som inte beskattats hos företaget - på grund av interna regler eller dubbelbeskattningsavtal - bör beskattas hos aktieägarna. Detta bör dock inte gälla vidareutdelning av utdelning på näringsbetingat innehav när jämförlig skatt utgått. I sådana fall sker således beskattning varken hos företaget eller aktieägarna.

Vid bedömning av frågan om jämförlig skatt utgått bör utdelning som den utländska juridiska personen erhållit på kapitalplaceringsinnehav anses ha utgjort skattepliktig inkomst om den i stället erhållits av ett svenskt företag.

Undantaget från skattefrihet bör omfatta även utdelning inom en koncern. Om innehavet i en koncern av utländska aktier samlas i ett dotterbolag kommer således aktieägarna i moderbolaget inte att beröras av den föreslagna regleringen.

Reglerna bör omfatta även utdelning från utlandet som uppbärs av en värdepappersfond.

Enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL beskattas under vissa förutsättningar den del av vinsten i en utländsk juridisk person som belöper på en svensk delägare hos delägaren. Den föreslagna regleringen bör inte gälla för utdelning som betalats med utdelning från en utländsk juridisk person om denna bestämmelse är tillämplig.

Har ett företag erhållit utdelning på aktie eller andel i en utländsk juridisk person för vilken undantaget från skattskyldighet inte är tillämpligt på mottagaren om vidareutdelning sker, bör utdelning som



företaget lämnar anses i första hand ha betalats med sådan erhållen utdelning.

Utländsk källskatt på utdelning till ett svenskt företag som beskattats hos mottagaren vid vidareutdelning bör räknas av från skatten på vidareutdelningen enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Av enkelhetsskäl bör spärrbeloppet enligt den nämnda lagen anses alltid uppgå till minst 100 kr. Skatten på vidareutdelningen bör beräknas på ett belopp som inkluderar utländsk källskatt.

I frånvaro av annan reglering än den som föreslagits i det föregående skulle det kunna löna sig för fysiska personer att förvalta utländska aktier och andelar i aktiebolag och fondera utdelningsinkomsterna. Utredningens beräkningar visar emellertid att lönsamheten av ett sådant förfarande skulle bli obetydlig. Någon motverkande reglering - t.ex. av innebörd att en schablonmässigt beräknad avkastning tas upp som intäkt - torde därför inte behövas.

Utredningen föreslår två regler för att inte hanteringen i onödan skall belastas med bagatellbelopp. Den ena regeln tar sikte på de utdelande bolagen, den andra på aktieägarna. Enligt den förra regeln tillämpas inte bestämmelserna om vidareutdelning på belopp som vidareutdelas ett räkenskapsår om beloppet understiger 3 % av den totala utdelning som företaget lämnat samma räkenskapsår. Enligt den andra regeln sker inte beskattning om de sammanlagda vidareutdelningarna som den skattskyldige tagit emot under beskattningsåret understiger 300 kr.

De föreslagna reglerna bör tillämpas på vidareutdelning av utdelning av det aktuella slaget som ett svenskt företag erhållit efter utgången av år 1993.



## Författningskommentarer

### 4.1 Lagen om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.

#### 1-3 §§

I lagen finns bestämmelser som påverkar inkomstberäkningen enligt SIL.

Av 1 § jämförd med 3 § följer att ingångsvärdet för vissa aktier och andelar skall justeras enligt lagen. Motiven för avgränsningen av de aktier och andelar som omfattas av lagen finns i avsnitt 2.3.

I 2 § erinras om bestämmelser i lagen som avser andra moment i inkomstberäkningen än justering av ingångsvärde.

#### 4 §

I paragrafen anges principen för justering av ingångsvärdet med fördelad justeringsinkomst. De närmare reglerna finns i 5-10 §§. Ingångsvärdet justeras även med utdelning. Detta framgår av 11 §.

#### 5 §

Bestämmelserna i paragrafen om justeringstidpunkt motiveras i avsnitt 2.5.1 under rubriken Tidpunkten för justering.

#### 6 §

Bestämmelserna i paragrafen om justeringsinkomst motiveras i avsnitt 2.4.

#### 7 §

I avsnitt 3 föreslås att undantaget från skatteplikt för utdelning från ett svenskt företag inte skall gälla i vissa fall om utdelningen betalats med



utdelning från utlandet. Om bolaget erhållit utdelning från utlandet som skulle beskattas hos mottagaren vid vidareutdelning bör den inte få räknas in i justeringsinkomsten. En bestämmelse om detta har tagits in i paragrafen.

#### 8 §

Bestämmelserna i paragrafen om fördelad justeringsinkomst motiveras i avsnitt 2.5.1 under rubriken Fördelning av justeringsinkomsten.

#### 9 och 10 §§

I 9 § finns bestämmelser som allmänt talat innebär att man vid bestämmande av justerad fördelningsinkomst för aktierna i ett moderföretag i en koncern skall ta hänsyn till justeringsinkomsterna för dotterbolagen i koncernen. 10 § reglerar vad som gäller enligt JIK-metoden när den s.k. uppskovsregeln vid överlåtelse av aktier och andelar inom en koncern är tillämplig.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 2.11.

#### 11 §

Bestämmelserna i paragrafen om justering av ingångsvärdet med utdelning motiveras i avsnitt 2.5.2.

#### 12 §

Bestämmelserna i paragrafen om avskattning av negativa omkostnadsbelopp motiveras i avsnitt 2.8.

#### 13 §

I paragrafen finns bestämmelser för det fallet att någon förändring inträffar som medför att en aktie som inte omfattats av JIK-metoden kommer att omfattas av denna och tvärtom. Bestämmelserna motiveras i avsnitt 2.7.

## 14 §

I paragrafen regleras när justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst skall fastställas samt vilken skattemyndighet som är behörig att fatta beslut.

Den fastställda fördelade justeringsinkomsten skall följas vid reavinstberäkningen på grund av en aktieavyttring. I fråga om aktier i bolag med brutet räkenskapsår kan det inträffa att en fördelad justeringsinkomst ännu inte fastställts vid aktieägarens taxering. I sådant fall får reavinsten på grund av en aktieavyttring grundas på bolagets uppgift om den fördelade justeringsinkomsten. Sker avvikelse från bolagets uppgift när fastställelsen sker får taxeringen omprövas.

## 15 §

Aktiebolag skall till skattemyndigheten lämna de uppgifter som behövs för att fastställa justeringstidpunkten och den fördelade justeringsinkomsten. För att bestämma den fördelade justeringsinkomsten behövs - utöver uppgift om beskattningsbar inkomst - bl. a. uppgift om de skattefria intäkter och ej avdragsgilla kostnader som enligt 6 § skall beaktas vid beräkningen av justeringsinkomsten, antal aktier och aktieslag samt fördelningen av justeringsinkomsten på aktierna i bolaget. I fråga om koncerner måste moderbolaget lämna uppgift om samtliga dotterbolag samt den beräknade fördelade justeringsinkomsten för aktierna i bolagen.

För fastställelsen av justeringstidpunkt skall uppgift lämnas om när ordinarie bolagsstämma hållits.

## 16 §

Utöver de uppgifter som krävs enligt 15 § skall bolaget varje år lämna uppgift om lämnad utdelning som enligt 11 § skall dras från ingångsvärdet för aktierna i bolaget. Någon fastställelse sker inte i denna del. Det skall även framgå vem som varit berättigad att lyfta utdelningen vid utdelningstillfället.

Förelegger inte tillförlitliga uppgifter om lämnad utdelning, kan en realisationsvinst komma att beräknas efter skönsmässiga grunder med stöd av bestämmelserna i 4 kap. 3 § taxeringslagen.

## 17 §

I paragrafen regleras skattemyndighetens rätt att förelägga bolaget att inkomma med de i 15 och 16 §§ föreskrivna uppgifterna.

## 18 §

Fördelad justeringsinkomst skall fastställas även i de fall bolaget inte kommer in med uppgifter eller om lämnade uppgifter är alltför bristfälliga för att kunna ligga till grund för ett beslut. Fördelad justeringsinkomst får i dessa fall bestämmas efter skönsmässiga grunder. Detta gäller även när bolaget har skönstaxerats. Om det finns anledning till det kan fördelad fördelningsinkomst fastställas till ett negativt belopp.

## 19 §

Ändras den beskattningsbara inkomsten kommer ändringen att påverka beräkningen av justeringsinkomsten för den justeringstidpunkt som följer närmast efter beslutet om ändringen (24 §). Vad gäller fel i underlaget för justeringsinkomsten i övrigt föreskrivs en motsvarande korrigeringsmöjlighet i paragrafen. Framkommer det att bolaget lämnat oriktig uppgift om t.ex. skattefria intäkter som skall beaktas vid beräkandet av justeringsinkomsten, får skattemyndigheten fatta beslut om en rättelsepost som skall beaktas vid fastställandet av den fördelade justeringsinkomsten för den justeringstidpunkt som följer närmast efter beslutet. Detta gäller oavsett om de skattefria intäkterna blivit för låga eller för höga. Oriktig uppgift har samma innebörd som i taxeringslagens bestämmelser om eftertaxering.

## 20 §

Skattemyndighetens beslut om justeringsinkomst och fördelad justeringsinkomst överklagas hos länsrätten. Beslutet får överklagas av bolaget, aktieägare och Riksskatteverket.

Ändras ett beslut om fördelad justeringsinkomst på yrkande av bolaget eller Riksskatteverket blir ändringen gällande för samtliga aktieägare. Beslut med anledning av överklagande av en aktieägare gäller av processekonomiska skäl endast för honom.



## 21 §

Har en aktieägare överklagat beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst skall bolaget alltid beredas tillfälle att yttra sig. Frågan om annan aktieägare skall höras får avgöras från fall till fall.

## 22 §

I paragrafen föreskrivs skyldighet för bolaget att underrätta aktieägare om beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst och eventuella ändringar av beslutet.

För bolag med brutet räkenskapsår kan tiden mellan justeringstidpunkten och fastställandet av fördelad justeringsinkomst bli lång. Bolaget bör lämpligen i dessa fall, t. ex. vid bolagsstämma, lämna uppgift om bolagets bedömning av storleken av fördelad justeringsinkomst.

## 23 §

Vid överklagande skall taxeringslagens bestämmelser om bl.a. omprövning, överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut, företrädare för det allmänna och handläggning vid domstol gälla i tillämpliga delar.

## 24 §

Ändras den beskattningsbara inkomst som legat till grund för bestämmandet av fördelad justeringsinkomst för aktie i bolaget, skall detta inte påverka redan fastställd justeringsinkomst. I stället skall fördelad justeringsinkomst för den justeringstidpunkt som följer närmast efter ändringsbeslutet korrigeras med belopp som svarar mot ändringen av den beskattningsbara inkomsten.

Skattemyndigheten skall även i de fall beslut om fördelad justeringsinkomst efter överklagande av bolaget eller Riksskatteverket befunnits felaktig besluta om en korrigerig som skall beaktas vid följande justeringstidpunkt. Detta gäller emellertid endast vid ändringar som grundas på att justeringsinkomsten uppskattats till ett felaktigt belopp. Har beslutet ändrats på den grunden att fördelningen av justeringsinkomsten mellan aktierna i bolaget blivit felaktig, skall någon korrigerig framåt inte göras. I dessa fall skall det överklagade beslutet om fördelad

justeringsinkomst ändras. Skälet för detta är att grunden för fördelningen har betydelse för aktieägarnas inbördes ekonomiska förhållanden.

#### 25 §

Ändras den fördelade justeringsinkomsten för en aktie i bolaget, kan detta komma att påverka aktieägarens taxering i de fall aktier avyttrats tidigare. Taxeringslagens bestämmelser om följdändringsbeslut enligt 4 kap. 13 och 17 §§ är inte tillämpliga på beslut om justeringstidpunkt och fördelad justeringsinkomst. Aktieägare har därför i de fall beslut om fördelad justeringsinkomst ändras givits möjlighet att begära ändring av sin taxering även efter den tid för omprövning som gäller enligt taxeringslagen. Ett sådant yrkande skall ha kommit in inom sex månader från det att beslutet om ändringen meddelades.

#### 26 §

I paragrafen finns bestämmelser om påföljd om bolaget lämnat oriktiga uppgifter eller inte fullgjort sin uppgiftsskyldighet.

### Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna motiveras i avsnitt 2.14.

## 4.2 Lagen om beskattning av viss vidareutdelning

Lagen motiveras i avsnitt 3. Jfr kommentaren till 7 § 8 mom. SIL.

### 4.3 Kommunalskattelagen (1928:370)

#### Anvisningar

till 22 §

punkt 2 a

I *andra stycket* anges inskränkningar i tillämpningsområdet för skattelättnader för aktier m.m. För aktier som omfattas av JIK-metoden gäller inte undantaget från skatteplikt för hälften av reavinsten. Det framgår av *andra stycket*. Som en konsekvens av detta har den nuvarande spärren i samma punkt mot kringgående av reglerna för reavinstbeskattning av fastigheter slopats.

Ändringarna i *sjätte stycket* syftar till att samordna utdelningsordningen för värdepappersfonder med lagen om beskattning av viss vidareutdelning. Enligt den lagen gäller inte undantaget från skatteplikt för utdelning på aktier och andelar i svenska företag och värdepappersfonder om den lämnade utdelningen betalats med viss utdelning som företaget eller fonden erhållit på aktie eller andel i en utländsk juridisk person eller värdepappersfond e.d. Lämnad utdelning skall anses i första hand ha betalats med sådan utdelning.

Två fall aktualiseras. Det ena är det när värdepappersfonden direkt erhållit utdelning på en utländsk aktie eller andel. Sådan utdelning är skattefri hos fonden och beskattas hos andelsägarna vid vidareutdelning. I konsekvens med vad som gäller enligt den nämnda lagen bör sådan utdelning ligga först i utdelningsordningen.

Det andra fallet är att värdepappersfonden erhållit utdelning från ett svenskt företag som är skattepliktig enligt lagen om beskattning av viss vidareutdelning. Sådan utdelning bör i turordningshänseende behandlas på samma sätt som utdelning i det första fallet. Skälet för detta är att syftet med turordningsregeln i den nämnda lagen skulle förfelas om fonden - med avdragsrätt - kunde dela ut utdelning som är skattefri hos andelsägarna före sådan utdelning.



## Övergångsbestämmelser

De föreslagna reglerna tillämpas första gången vid 1995 års taxering. I punkterna 2 och 3 anges att vissa avyttringar före ikraftträdandet skall beskattas enligt äldre bestämmelser. Det innebär normalt att hälften av reavinsten är skattepliktig. Av punkt 4 framgår att de nya reglerna om utdelningsordningen för värdepappersfonder tillämpas för utdelning som fonden erhållit efter utgången av år 1993.

### 4.4 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

#### 3 § 1 mom.

*Fjärde stycket* har ändrats som en följd av JIK-metoden (jfr kommentaren till punkt 2 a av anvisningarna till KL).

I *femte stycket* finns en regel om samordningen med reglerna för fåmansföretag i 12 mom. Som en följd av JIK-metoden har denna regel justerats.

Ändringarna i *nionde stycket* hänger samman med lagen om beskattning av viss vidareutdelning (jfr kommentaren till punkt 2 a sjätte stycket av anvisningarna till KL).

#### 3 § 12 mom.

Ändringarna i *första och fjärde styckena* är en konsekvens av den ändrade terminologin i 27 § 2 mom.

Av *tredje stycket* framgår följande i fråga om aktier som omfattas av JIK-metoden. Den del av en reavinst beräknad utan tillämpning av JIK-metoden som överstiger kvarstående sparad utdelning benämns "fördelningsbeloppet". Hälften av fördelningsbeloppet tas upp som intäkt av tjänst och den andra hälften som intäkt av kapital. I fråga om den del av en reavinst beräknad utan tillämpning av JIK-metoden som motsvarar kvarstående sparad utdelning saknar bestämmelserna i stycket betydelse. Denna del blir således skattefri eller skattepliktig beroende på resultatet av den reavinstberäkning som görs med tillämpning av JIK-metoden.

I *tredje stycket sista meningen* anges att för vissa aktier skall den del av reavinsten som skall tas upp som intäkt av tjänst utgöra 70 %. Det är här fråga om sådana aktier som inte omfattas av JIK-metoden och där

således hälften av reavinsten är skattpeliktig. Det kan vara fråga om aktier i bolag som har aktier noterade på börs men för vilka ändå bestämmelserna i 12 mom. är tillämpliga beroende på att bolaget under den senaste tioårsperioden utgjort ett fåmansföretag.

*7 § 8 mom.*

Den föreslagna regleringen kan sammanfattas enligt följande. Utdelning på en aktie eller andel i en utländsk juridisk person som uppbärs av ett svenskt företag är skattefrit. Detta gäller dock inte utdelning på aktie eller andel som utgör omsättningstillgång eller på näringsbetingat innehav när vinsten inte underkastats en beskattning hos den utländska juridiska personen som är jämförlig med svensk bolagsbeskattning (jämförlig beskattning).

Bestämmelserna korresponderar med bestämmelserna i den föreslagna lagen om beskattning av viss vidareutdelning på så sätt att beskattning sker antingen hos företaget eller hos aktieägarna vid vidareutdelning. Hos företaget beskattas erhållen utdelning på aktie eller andel som utgör omsättningstillgång eller som är näringsbetingad när den utdelade vinsten inte underkastats med svensk bolagsbeskattning jämförlig beskattning. Hos aktieägarna beskattas utdelning på kapitalplaceringsaktie eller kapitalplaceringsandel som företaget erhållit och som vidareutdelats. Hos aktieägarna beskattas även vidareutdelad utdelning på näringsbetingad aktie eller andel när jämförlig skatt inte utgått om utdelningen undantas från beskattning hos företaget genom dubbelbeskattningsavtal.

Ett undantag från beskattning föreligger, nämligen utdelning som företaget tagit emot på ett näringsbetingat innehav när den utdelade vinsten underkastats med svensk bolagsbeskattning jämförlig beskattning. I detta fall föreligger skattefrihet såväl för bolaget som för aktieägarna vid vidareutdelning.

*24 § 1 mom. och 2 mom.*

Ändringarna är en konsekvens av den ändrade terminologin i 27 § 2 mom.

*24 § 4 mom.*

Ändringarna i *tredje och sjätte styckena* är en konsekvens av den ändrade terminologin i 27 § 2 mom.

I *sjunde stycket* har undantaget från skatteplikt för reavinst vid likvidation resp. reavinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet begränsats. Motiven finns i avsnitt 2.5.2.

*27 § 1 mom.*

En erinran om bestämmelserna i 3 § 12 mom. om fåmansföretag har tagits in i momentet med hänsyn till att den vinst som skall beskattas enligt dessa bestämmelser kan överstiga en JIK-vinst.

*27 § 2 mom.*

Terminologin i momentet har ändrats av skäl som framgår i avsnitt 2.4.

I det nya *andra stycket* finns en särskild bestämmelse för beräkning av omkostnadsbeloppet för aktier som omfattas av JIK-metoden.

Den nuvarande alternativregeln för fastställande av anskaffningsvärdet för marknadsnoterade finansiella instrument finns i *fjärde stycket*. Tillämpningsområdet har begränsats av skäl som framgår av avsnitt 2.9.

*27 § 3 mom.*

Ändringarna är en konsekvens av den ändrade terminologin i 27 § 2 mom.

*27 § 4 mom.*

Momentet innehåller bestämmelser som är tillämpliga vid försäljning av aktier mot ett vederlag som utgörs av nyemitterade aktier i det förvärvande bolaget jämte ett kontantvederlag motsvarande högst 10 % av de nominella värdet på de nyemitterade aktierna. Ett sådant byte kan innebära att aktier som omfattas av JIK-metoden byts mot börsnoterade aktier eller tvärtom. Ändringen i *första stycket* innebär att det skall beräknas en reavinst för de genom bytet avyttrade aktierna. Skattskyldighet för denna reavinst inträder dock först när de mottagna aktierna avyttras (jfr avsnitt 2.7).



## Övergångsbestämmelser

Jfr kommentaren till övergångsbestämmelserna till KL.

### 4.5 Skatteregisterlagen (1980:343)

#### 1 §

Skatteregistrets ändamålsbestämmelse har utvidgats för att registret även skall kunna användas vid tillämpningen av lagen om justering av ingångsvärdet för vissa aktier, m.m.

#### 7 §

En ny bestämmelse, *punkt 24*, har införts för att möjliggöra registrering av beslut om justeringstidpunkt, fördelad justeringsinkomst och beslutsunderlaget.

#### 10 §

Tredje och fjärde styckena har ändrats så att Riksskatteverket och skattemyndigheten får terminalåtkomst till de uppgifter som enligt 7 § punkt 24 får tas in i skatteregistret.

#### 13 §

Uppgifter om beslut avseende justeringstidpunkt, fördelad justeringsinkomst och om utdelning kommer i många fall att behöva lagras under lång tid. Paragrafen har ändrats så att ett bevarande av dessa uppgifter blir möjlig.

### 4.6 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

#### 7 §

I ett nytt *sista stycke* har i förenklingssyfte tagits in en bestämmelse om att spärrbeloppet skall anses alltid uppgå till minst 100 kr (jfr avsnitt 3).

Genom bestämmelsen uppnås att någon beräkning av spärrbelopp inte behöver göras om en skattskyldigs avräkningsbara skatter under beskattningsåret uppgår till sammanlagt högst 100 kr.

#### 4.7 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

##### 3 kap. 27 §

*Andra och tredje styckena* har ändrats som en följd av bestämmelserna i lagen om beskattning av viss vidareutdelning. Enligt dessa bestämmelser kan skatteplikt i vissa fall uppkomma för utdelning som erhållits från ett svenskt företag. Kontrolluppgift skall lämnas även om den vidareutdelade utdelningen understiger 300 kr. Kontrolluppgiften skall också ta upp utländsk källskatt som belöper på utdelningen för att ge underlag för skatteavräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Med stöd av kontrolluppgiften kan avräkning ske utan särskilt yrkande från den skattskyldige.

##### 27 b §

En ny bestämmelse har införts som anger att avstämningsbolag skall förse VPC med uppgifter för att möjliggöra dess kontrolluppgiftsskyldighet enligt 27 § i fråga om vidareutdelad utländsk utdelning. Uppgift lämnas inte om belopp som vidareutdelats ett räkenskapsår understiger 3 % av den totala utdelning som företaget lämnat samma räkenskapsår (1 § tredje stycket lagen om beskattning av viss vidareutdelning). I de fall aktierna är förvaltarregistrerade åligger det VPC att vidarebefordra uppgifterna från det utdelande bolaget till förvaltaren. Uppgifterna utgör underlag för förvaltarens uppgiftslämnande enligt 27 §. Andra företag än avstämningsbolag skall i samband med utbetalningen av utdelningen lämna uppgift till aktie- eller andelsägarna om vidareutdelat utländskt utdelningsbelopp och utländsk källskatt som belöper på utdelningen. Företaget skall också lämna dessa uppgifter i kontrolluppgift.

## Särskilda yttranden

### Särskilt yttrande av sakkunnige Per-Olof Edin

I en skrivelse till regeringen den 21 december 1993 presenterade utredningen en skiss till hur den s.k. JIK-modellen kan utformas för onoterade bolag. I ett särskilt yttrande redovisade jag min kritiska syn dels på de skatteförändringar som genomdrivits av regering och riksdag, dels på de förutsättningar som utredningen givits i sitt arbete. Min kritik därvidlag kvarstår oförändrad.

Mina synpunkter på det nu föreliggande betänkandet inskränker sig därför enbart till frågeställning om den nu föreslagna JIK-modellen bör införas.

De tre tyngsta skälen som talar för ett införande är:

- I ett skattesystem med enkelbeskattade bolagsvinster, där man valt att skattebefria utdelningsinkomster är JIK-modellen principiellt riktig.
- Regeringen har i en skrivelse före årsskiftet utlovat att JIK-modellen skall tillämpas för aktier i onoterade bolag fr.o.m. ingången av 1994.
- Ingen har ännu penetrerat frågan om vilka fiskala, administrativa och ekonomiska komplikationer som skulle uppstå om man avstår från att införa JIK-modellen. Alternativet är alltså som att ge sig ut på okänt vatten.

De tyngsta skälen mot:

- JIK-modellen kommer i betydande utsträckning att öka komplexiteten i systemet för beskattning av aktievinster.
- Det är oklart om det går att finna en tillfredsställande JIK-lösning för noterade aktier. Det är också oklart om det i längden går att bibehålla två olika system för beskattning av aktievinster.
- Det kan inte, med rimlig grad av säkerhet, uteslutas att den av oss föreslagna tekniken innehåller allvarliga fel och brister. Den tillmätta tiden har inte medgivit tillräcklig analys och prövning.

Mot denna bakgrund framstår det som en chansning att införa JIK-modellen. Min bedömning är emellertid att det vore en ännu grövre chansning att avstå.



## Särskilt yttrande av sakkunnige Sven-Olof Lodin

Slopandet av dubbelbeskattningen sker bl.a. för att underlätta företagens kapitalanskaffning så att tillräckligt med riskkapital tillförs för att företagen skall klara de stora nyinvesteringar som krävs för att Sverige skall kunna ta sig ur den ekonomiska krisen. Särskilt stort är behovet av nytt kapital hos de mindre företagen för att de skall kunna växa och åstadkomma den nödvändiga förnyelsen av svensk industri, som måste komma underifrån. Syftet är också att en bättre avkastning efter skatt inte bara skall ge de mindre företagen mera kapital utan även öka entreprenörernas incitament till risktagande. Det är därför nödvändigt att ägarna också i de mindre företagen får del i den minskning av skattekostnaden som reformen ger andra aktieägare.

De spärregler mot omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomst i fåmansföretag som återfinns i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt innebär i sig att fåmansföretagen i viss utsträckning utesluts från att dra nytta av denna skatteminskning. Den relativa nackdel, som dessa regler innebar för fåmansföretagare, har härigenom skärpts genom reformen och nödvändiggör en större precision i 3:12-reglerna och att dess utformning övervägs utifrån de ändrade förutsättningarna för behandlingen enligt 3 § 12 mom. av realisationsvinster på aktier.

De fram till och med 1993 gällande reglerna innebar att den del av vinsten, som återstår efter avdrag för sparad utdelning, skall delas upp i två hälfter varav den ena tjänsteinkomstbeskattas och den andra kapitalinkomstbeskattas. Dock skall aldrig mer än ett belopp motsvarande 100 basbelopp tjänsteinkomstbeskattas. Bakgrunden till regeln är att det ansetts som en alltför hård beskattning att tjänsteinkomstbeskatta hela den vinst som återstår efter avdrag för sparad utdelning.

Utredningens förslag innebär en i princip oförändrad beskattning, oaktat att en del av den enligt 3 § 12 mom. beräknade realisationsvinsten enligt de nya allmänna aktievinstreglerna genom uppräknigen av anskaffningskostnaden enligt JIK-modellen i vissa situationer ej ingår i den skattepliktiga vinsten. Genom att i 3 § 12 mom. föreskriva att denna inkomst, även till den del den enligt de nya reavinstreglerna är skattefri, skall kapitalinkomstbeskattas skärps den relativa beskattningen av fåmansföretagen på ett sätt som strider mot intentionerna bakom den nya lagstiftningen. Till dessa intentioner hör att förbättra småföretagarnas ställning så att entreprenörerna blir villiga att utvidga verksamheten och skapa nya arbetstillfällen. Därför bör den del av reavinsten som inte

tjänsteinkomstbeskattas utan beskattas som kapitalinkomst i stället behandlas enligt aktievinstreglerna för aktier i onoterade bolag. I tidigare lagstiftning spelade det ingen roll för skatteutfallet huruvida denna del av vinsten kapitalinkomstbeskattades enligt en särskild regel eller beskattades enligt realisationsvinstreglerna. För framgångsrika företag är detta numera av stor vikt.

De speciella fåmansföretagsreglerna i 3 § 12 mom. SIL innebär i många fall en otillfredsställande diskriminering av småföretagen. Utredningens uppdrag har dock inte omfattat en allmän omprövning av bestämmelsen. Att jag i övriga delar kan acceptera utredningens förslag avseende dessa regler bygger ändå på förutsättningen att man vid beräkningen av kapitalavkastningsdelen enligt huvudregeln också beaktar en lönefaktor på det sätt som förutskickats i regeringens riksdagsskrivelse. En ytterligare förutsättning är att de övergångsproblem som utdelning utöver den skattefria delen kan medföra, vilket ligger utanför utredningens uppdrag, regleras så att någon kedjebeskattnings effekt ej kan uppstå. Bägge dessa frågor behandlas för närvarande inom finansdepartementet.

Förslaget rörande beskattning av vidareutdelning av vissa utländska utdelningsinkomster har efter vad som visat sig på ett sent stadium fått en alltför vid utformning. Som förslaget är utformat omfattar det även utdelningar från dotterbolag i avtalsländer. I en internationellt verksam koncern är det nästan ofrånkomligt att verksamheten i några länder inte utsätts för en med den svenska beskattningen jämförlig beskattning utan att någon skatteflyktsavsikt föreligger. Beskattningen kommer att medföra orimligt stora administrativa problem i dessa fall, särskilt på grund av det sätt som underlagsberäkningen för skatten skall ske. Det föreslagna undantagsbeloppet är för litet för att lösa problemet.



## Särskilt yttrande av experten Niclas Virin med instämmande av experten Brita Munck-Persson

I mitt särskilda yttrande till utredningens Promemoria angående grunddragen i förslaget om utformning av JIK-metoden redovisade jag betänkligheter mot att JIK-metoden införs för noterade aktier. Jag antog dock att det kunde finnas förutsättningar för att metoden kan fungera för onoterade aktier.

### 1 JIK-metodens tillämpbarhet

Under arbetets gång har jag blivit mer tveksam till metodens användning även för onoterade aktier. Det är särskilt tre omständigheter som föranlett detta.

Kombinationen med bestämmelserna för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL, gör att reglerna blir utomordentligt komplicerade och svårförståeliga.

Utländska dotterbolag skall inte inkluderas vid beräkningen av JIK-belopp i moderbolagets aktier. Den nackdel som detta kan utgöra får, enligt utredningen, lösas genom utdelning och ev. samtidigt kapitaltillskott. Även om det kanske inte är så frekvent att onoterade bolag har utländska dotterbolag kan det i enstaka fall vara betydelsefullt att kunna tillgodoräkna sig utländska dotterbolags beskattade vinster. Den föreslagna lösningen kan vara såväl förenad med kostnader och skatter som affärsmässigt olämplig eller kan t.o.m. misstolkas av utländska bedömare som inte förstår transaktionernas bakgrund i det svenska systemet för beskattning av aktieägare.

Slutligen är jag tveksam till om regeln för att bestämma JIK-belopp när bolag - ev. med vidhängande dotterbolag - på grund av t.ex. omstruktureringar flyttas från en koncerngren till en annan ger korrekt resultat i alla situationer. Tillämpningen av regeln blir ytterst komplicerad. Även detta är ett problem som sannolikt inte uppstår i särskilt många fall, men där det sker kan det få avsevärd betydelse.

Med hänsyn till detta och till att utredningen haft så begränsad tid för att överhuvudtaget inventera och analysera tänkbara problem med JIK-metoden, kan jag inte underlåta att redovisa mina betänkligheter mot att använda JIK-metoden ens för onoterade aktier.

Trots att jag i och för sig delar utredningens uppfattning att effektivitets-, rättvis- och legitimitetsskäl talar för att nuvarande skattesystem



kompletteras befarar jag att de praktiska hindren gör JIK-metoden olämplig. Skulle metoden införas delar jag Sven-Olof Lodins uppfattning i fråga om beräkningen av reavinst på fåmansföretagsaktier.

## 2 Alternativt förslag

Jag ser tre konsekvenser av det fr.o.m. 1994 införda bolagsskattesystemet som skulle få sin lösning om JIK-metoden införs. Om metoden av något skäl inte skulle genomföras bör regelsystemet därför kompletteras på annat sätt.

En spärr behövs för att förhindra att beskattning av vinster på varaktig och värdestigande egendom omvandlas till lågbeskattade aktiereavinster. Detta kunde lösas genom en utvidgad regel av den typ som nyligen införts i punkt 2 a andra stycket c) av anvisningarna till 22 § KL.

Avdrag för reaförlust (och minskad reavinst) på aktie till följd av värdenedgång på grund av utdelning (som ju är skattefri) borde enligt en uttrycklig bestämmelse inte medges. Möjligen borde man därvid inte belasta aktieägaren med negativt ingångsvärde.

Fullt avdrag måste kunna medges för förlust på aktieinnehav även i svenska dotterbolag. Åtminstone skulle detta tillåtas i den utsträckning dotterbolaget inte självt kunnat utnyttja sin avdragsrätt för de kostnader som förorsakat moderbolagets aktieförlust.

Förslaget är måhända inte lika principiellt heltäckande som JIK-modellen. Det synes dock ge ett rimligt resultat utan komplicerande och helt oprövade regler. En regel om full avdragsrätt för förluster på dotterbolagsaktier behövs under alla omständigheter i koncerner med noterade moderbolag.



# Statens offentliga utredningar 1994

## Kronologisk förteckning

---

1. Ändrad ansvarsfördelning för den statliga statistiken. Fi.
2. Kommunerna, Landstingen och Europa + Bilagedel. C.
3. Mäns föreställningar om kvinnor och chefskap. S.
4. Vapenlagen och EG. Ju.
5. Kriminalvård och psykiatri. Ju.
6. Sverige och Europa. En samhällsekonomisk konsekvensanalys. Fi.
7. EU, EES och miljön. M.
8. Historiskt vägval – Följderna för Sverige i utrikes- och säkerhetspolitiskt hänseende av att bli, respektive inte bli medlem i Europeiska unionen. UD.
9. Förnyelse och kontinuitet – om konst och kultur i framtiden. Ku.
10. Anslutning till EU – Förslag till övergripande lagstiftning. UD.
11. Om kriget kommit... Förberedelser för mottagande av militärt bistånd 1949-1969 + Bilagedel. SB.
12. Suveränitet och demokrati + bilagedel med expertuppsatser. UD.
13. JIK-metoden, m.m. Fi.



# Statens offentliga utredningar 1994

## Systematisk förteckning

---

### **Statsrådsberedningen**

Om kriget kommit... Förberedelser för mottagande av militärt bistånd 1949-1969 + Bilagedel. [11]

### **Justitiedepartementet**

Vapenlagen och EG [4]  
Kriminalvård och psykiatri. [5]

### **Utrikesdepartementet**

Historiskt vägval – Följderna för Sverige i utrikes- och säkerhetspolitiskt hänseende av att bli, respektive inte bli medlem i Europeiska unionen. [8]  
Anslutning till EU – Förslag till övergripande lagstiftning. [10]  
Suveränitet och demokrati  
+ bilagedel med expertuppsatser. [12]

### **Socialdepartementet**

Mäns föreställningar om kvinnor och chefsskap. [3]

### **Finansdepartementet**

Ändrad ansvarsfördelning för den statliga statistiken. [1]  
Sverige och Europa. En samhällsekonomisk konsekvensanalys. [6]  
JIK-metoden, m.m. [13]

### **Kulturdepartementet**

Förnyelse och kontinuitet – om konst och kultur i framtiden. [9]

### **Civildepartementet**

Kommunerna, Landstingen och Europa.  
+ Bilagedel. [2]

### **Miljö- och naturresursdepartementet**

EU, EES och miljön. [7]

---



