INKOMST-SKATTELAG

Del II

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2015

KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

Huvudbetänkande av Skattelagskommittén

SOU
1997:2

INKOMST-SKATTELAG

Del II

Huvudbetänkande av Skattelagskommittén

SOU

1997:2

A: Ref RB
Occ SOU
60

Statens offentliga utredningar
1997:2
Finansdepartementet

Inkomstskattelag

Del II

Huvudbetänkande av Skattelagskommittén
Stockholm 1997

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
Orderfax: 08-690 91 91
Ordertel: 08-690 91 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.
- En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:
Regeringskansliets förvaltningskontor
Distributionscentralen
103 33 Stockholm
Fax: 08–405 10 10
Telefon: 08–405 10 25

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1996

ISBN 91-38-20458-4
ISSN 0375-250X

Innehåll

Del I

Missiv

Sammanfattning

Författningsförslag
1 Inkomstskattelagen
2 Ikraftträdandelagen

1 Uppdraget och utredningsarbetet
1.1 Uppdraget
1.2 Utredningsarbetet

2 Utgångspunkter
2.1 I huvudsak teknisk bearbetning
2.2 Omfattningen
2.3 Dispositionen
2.4 Språkliga frågor
2.5 Utlandsfrågor
2.6 Ikraftträdande- och övergångsfrågor

Del II

Innehållsförteckning 3

Förkortningar 7

3 Författningskommentar 9
3.1 Inkomstskattelagen 9

AVD. I	INNEHÅLL OCH DEFINITIONER	10
1 kap.	Grundläggande bestämmelser om kommunal och statlig inkomstskatt	10
2 kap.	Definitioner och förklaringar	15
AVD. II	SKATTSKYLDIGHET	34
3 kap.	Fysiska personer	34
4 kap.	Dödsbon	45
5 kap.	Svenska handelsbolag	47
6 kap.	Juridiska personer	48
7 kap.	Stiftelser, ideella föreningar och vissa andra juridiska personer	55
AVD. III	UNDANTAGNA INKOMSTER OCH UTGIFTER	65
8 kap.	Inkomster som är skattefria	65
9 kap.	Utgifter som inte skall dras av	78
AVD. IV	INKOMSTSLAGET TJÄNST	85
10 kap.	Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst	86
11 kap.	Intäkter i tjänst	92
12 kap.	Avdrag i tjänst	104
AVD. V	INKOMSTSLAGET NÄRINGSVERKSAMHET	113
13 kap.	Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	114
14 kap.	Beräkning av överskott och underskott av näringsverksamhet	126
15 kap.	Intäkter i näringsverksamhet	139
16 kap.	Avdrag i näringsverksamhet	147
17 kap.	Lager och pågående arbeten	163
18 kap.	Inventarier	174
19 kap.	Byggnader	188
20 kap.	Markanläggningar och substansminskning	204
21 kap.	Skogsfrågor	216
22 kap.	Kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet	233
23 kap.	Återföring av värdeminskningsavdrag	243
24 kap.	Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse	249
25 kap.	Arbetsgivares pensionskostnader	260

26 kap. Näringsbidrag 266
27 kap. Periodiseringsfonder 273
28 kap. Ersättningsfonder 281
29 kap. Upphovsmannakonto 288
30 kap. Expansionsfonder 293
31 kap. Räntefördelning 302
32 kap. Koncernbidrag 311
33 kap. Kommissionärsförhållanden 316
34 kap. Räntor och utdelningar i näringsverksamhet 319
35 kap. Svenska fusioner 335
36 kap. Internationella fusioner och fissioner 344
37 kap. Internationella verksamhetsöverlåtelser 350
38 kap. Beräkning av överskott och underskott för vissa juridiska personer 354
39 kap. Tidigare års underskott 368

AVD. VI INKOMSTSLAGET KAPITAL 383
40 kap. Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget kapital 384
41 kap. Intäkter och avdrag i kapital 391

AVD. VII KAPITALVINSTER OCH KAPITAL-FÖRLUSTER 402
42 kap. Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster 403
43 kap. Avyttring av fastigheter 416
44 kap. Avyttring av bostadsrätter 424
45 kap. Uppskovsavdrag 429
46 kap. Avyttring av aktier och andra delägarrätter samt fordringsrätter 432
47 kap. Avyttring av andelar i svenska handelsbolag 442
48 kap. Vissa handelsbolagsavyttringar 448
49 kap. Avyttring av andra tillgångar 451
50 kap. Betalning av skulder i utländsk valuta 453

AVD. VIII FÅMANSFÖRETAG OCH FÅMANS-HANDELSBOLAG 455
51 kap. Förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag 456
52 kap. Utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag 461

AVD. IX PENSIONSSPARANDE 467
53 kap. Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton 467
54 kap. Pensionssparavdrag 476

AVD. X ÖVRIGA GEMENSAMMA BESTÄMMELSER 480
55 kap. Familjebeskattning 480
56 kap. Värdering av intäkter i annat än pengar 488

AVD. XI ALLMÄNNA AVDRAG OCH GRUNDAVDRAG 492
57 kap. Allmänna avdrag 492
58 kap. Grundavdrag 496

AVD. XII BERÄKNING AV SKATTEN 500
59 kap. Skatteberäkningen 500
60 kap. Skatt på ackumulerad inkomst 504

3.2 Ikraftträdandelagen 517

1 kap. Allmänna bestämmelser 517
2 kap. Övergångsbestämmelser om personförsäkringar 519
3 kap. Övriga övergångsbestämmelser 523

Del III

Bilaga 1 Direktiven
Bilaga 2 Paragrafregister

Förkortningar

AU	Arbetsmarknadsutskottet
Bet.	Betänkande
BevU/BeU	Bevillningsutskottet
CU	Civilutskottet
Ds	Departementsstencil
ErFL	Lagen (1990:663) om ersättningsfonder
ExmL	Lagen (1993:1537) om expansionsmedel
FiU	Finansutskottet
FöU	Försvarsutskottet
IL	Inkomstskattelagen (1998:000)
ILP	Lagen (1998:000) om införande av inkomstskattelagen (1998:000)
JuU	Justitieutskottet
KapUL	Lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KrU	Kulturutskottet
LAU	Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LSK	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
LU	Lagutskottet
L2U	Andra lagutskottet
Not.	Notis
NU	Näringsutskottet
OL	Lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
Prop.	Proposition
PFL	Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder
Ref.	Referat
RFL	Lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAIL	Lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
SFS	Svensk författningssamling
SfU	Socialförsäkringsutskottet
SHBL	Lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkkL	Skogskontolagen (1954:142)
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
SäU	Särskilda utskottet
1SäU	Första särskilda utskottet
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TU	Trafikutskottet
UAL	Lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
UmkL	Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

3 Författningskommentar

Enligt direktiven skall vi underlätta kopplingen mellan gamla och nya regler och sökandet efter förarbeten. Författningskommentaren har därför inriktats på att upplysa om var bestämmelserna finns i nuvarande lagstiftning, när de tillkom och var man finner förarbetena. I vissa fall ges en mer utförlig redovisning av hur bestämmelserna på området har utvecklats genom åren. Kommentaren är inte avsedd att ge upplysningar om bestämmelsernas innebörd eller rätta tolkning. Vissa sådana uttalanden görs dock, i första hand när vi föreslår förtydliganden eller materiella ändringar eller föreslår en utformning som stämmer överens med en av flera möjliga tolkningar. De omfattande ändringar av ord och uttryckssätt som den språkliga moderniseringen medfört kommenteras oftast inte när avsikten inte har varit att ändra reglernas innebörd.

3.1 Inkomstskattelagen

IL ersätter i första hand KL och SIL. KL kom till år 1928 (SOU 1923:69 och 70, SOU 1924:53 och 54, SOU 1926:18, SOU 1927:23, prop. 1927:102, bet. 1927:1SäU1, prop. 1928:213, bet. 1928:SäU1, SFS 1928:370) och SIL år 1947 (SOU 1946:79, prop. 1947:212, bet. 1947:BevU50, SFS 1947:576). I författningskommentaren hänvisar vi i fortsättningen inte till dessa förarbeten.

Som en inledning skall här kortfattat erinras om några av de större ändringar i skattesystemet sedan KL:s tillkomst som inte tas upp i annat sammanhang.

Ursprungligen skedde den kommunala beskattningen av inkomster från fastigheter och rörelse i den kommun där fastigheten var belägen eller rörelsen bedrevs från fast driftställe. Såväl fysiska som juridiska personer beskattades både statligt och kommunalt. År 1984 slopades den kommunala beskattningen av juridiska personer och år 1986 beslöts att fysiska personer skulle beskattas i hemortskommunen för alla sina inkomster.

Länge sambeskattades makars inkomster och hänsyn till familjesituationen togs även i andra hänseenden. Efter en period med frivillig särbeskattning av arbetsinkomster, upphörde sambeskattningen av dessa inkomster genom 1970 års skattereform. Ytterligare

inskränkningar i sambeskattningen skedde vid 1982 års skattereform och sambeskattningen avvecklades i princip helt år 1986, då även de kvarstående möjligheterna att utnyttja makens avdrag upphörde. Andra familjerelaterade regler avvecklades stegvis, bl.a. genom att barnavdragen upphörde sedan barnbidrag införts år 1947. Det sista steget togs genom 1990 års skattereform.

Till en början innehöll KL regler om en kommunal fastighetsskatt grundad på taxeringsvärdet och fristående från inkomstbeskattningen. I lagen fanns också bestämmelserna om fastighetstaxering. År 1953 ersattes fastighetsskatten av garantibeloppet som i princip utgjorde en minimiinkomst av fastigheten. Garantibeloppet slopades år 1986. Reglerna om fastighetstaxering bröts år 1979 ut till en särskild lag.

En stor del av dagens regler är gemensamma för den kommunala och den statliga beskattningen. Dessa regler finns alltid i sin helhet i KL medan regleringen i SIL varierar. I 2 § 1 mom. första stycket SIL finns en hänvisning till ett stort antal paragrafer i KL och i andra stycket till anvisningarna till dels dessa paragrafer, dels andra paragrafer i KL som har motsvarigheter i SIL. I kommentaren nämner vi inte särskilt att bestämmelserna på grund av denna hänvisning är tillämpliga också vid den statliga taxeringen. I övrigt är regleringen självständig i SIL även om det ibland för de närmare detaljerna hänvisas till KL, se t.ex. 5 § och 6 § 1 mom. respektive 4 och 8 §§ SIL.

AVD. I INNEHÅLL OCH DEFINITIONER

I denna avdelning finns de grundläggande bestämmelserna om inkomstbeskattningen. Här har vi också placerat ett kapitel med definitioner och förklaringar av begrepp som förekommer på flera ställen i lagen.

1 kap. Grundläggande bestämmelser om kommunal och statlig inkomstskatt

I detta kapitel finns de grundläggande bestämmelserna om kommunal och statlig inkomstskatt. Här finns regler om hur underlaget för skatten räknas fram, till vilken kommun och vilket landsting fysiska personer är skattskyldiga, taxeringsår och beskattningsår. Vidare finns hänvisningar till lagens övriga kapitel.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1984 Den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades, Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 och 1061

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 och 651

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder lagen och kapitlet samt anger deras innehåll.

Skattskyldighet

2 §

Bestämmelsen om kommunal inkomstskatt i *första stycket* 1 är hämtad ur 1 § första–tredje styckena samt 17 § KL. Uttrycket *allmän* kommunalskatt tar vi inte med eftersom det inte används i lagen i övrigt. Resten av 1 § KL finns i 59 kap. Begreppet *förvärvsinkomst* infördes i 47 § KL och 1 § 2 mom. SIL år 1990. I övrigt har bestämmelserna varit i stort sett oförändrade sedan år 1928. Bestämmelserna om statlig inkomstskatt i *första stycket* 1 och 2 är hämtade från 1 § 2 mom. SIL.

Vi har inte tagit med att skatteuttaget görs på ett beskattningsunderlag i "skattekronor och skatteören", 1 och 2 §§ KL. Enligt vår mening fyller det nuvarande begreppssystemet med skattekronor och skatteören och bestämmande av skatteuttaget i kronor inte någon funktion. Skatteuttaget bör hellre uttryckas i procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Bestämmelsen om expansionsfondsskatt i *första stycket* 3 är hämtad från ExmL, se 30 kap. i förslaget. Begreppet statlig inkomstskatt i IL omfattar till skillnad mot i dag även expansionsfondsskatt.

Bestämmelsen i *andra stycket* om att juridiska personer skall betala statlig inkomstskatt är hämtad från 1 § 1 och 3 mom. SIL. Momenten fick sin nuvarande utformning i 1990 års skattereform. De juridiska personerna beskattas sedan år 1984 bara statligt.

Tredje stycket har utformats som en hänvisning.

3 §

Bestämmelserna i *första* och *andra styckena* om till vilken kommun fysiska personer skall betala skatt är hämtade från 56 § KL och 14 § 1 mom. första och andra styckena SIL. Dessa ändrades genomgripande år 1986 när den s.k. utbobeskattningen slopades och bestämmelser infördes om att kommunal beskattning skulle ske bara i hemortskommunen (prop. 1985/86:150, bet. 1985/86:SkU50, SFS 1986:473). Bestämmelserna om landstingsskatt har sitt ursprung i 1 § första och tredje styckena KL.

I kommunal inkomstskatt ingår i dag, förutom kommunalskatt och landstingsskatt, också församlingsskatt. Eftersom församlingsskatten kommer att ersättas av någon form av medlemsavgift menar vi att den inte hör hemma i IL.Vi anser därför att bestämmelserna om församlingsskatt bör tas in i en särskild lag, om IL skall tillämpas tidigare än den nya regleringen av medlemsavgifter.

Bestämmelserna om beskattningsort har för juridiska personer betydelse endast för att avgöra vilken skattemyndighet som skall besluta om taxeringen. Dessa bestämmelser hör därför inte hemma i IL, som bara skall innehålla de regler som behövs för att fastställa inkomstskatten, utan i TL som reglerar förfarandet. Däremot har de för fysiska personer betydelse såväl för frågan om rätt skattemyndighet som för rätt skattesats för kommunal inkomstskatt. Regleringen av vilken skattemyndighet som skall besluta om taxeringen hör även för fysiska personer hemma i TL, medan de regler som är av betydelse för skattens storlek måste finnas i IL. Vi har därför i fråga om fysiska personer i IL tagit in regler om att kommunal inkomstskatt skall betalas till hemortskommunen och motsvarande landsting. Regleringen av vilken kommun som är hemortskommun bör alltså enligt vår mening placeras i TL i fråga om både fysiska och juridiska personer, eftersom så i vart fall måste ske i fråga om juridiska personer.

Bestämmelserna om beskickningspersonal i *tredje stycket* är hämtade från 70 § 1 mom. KL.

Bestämmelsen i 71 § KL om att skatt för gemensamt kommunalt ändamål skall användas för att utjämna skattetrycket mellan olika kommuner och andra menigheter har inte tagits med i IL, eftersom vi inte kan finna att den fyller någon funktion.

Underlaget för skatten

Fysiska personers skatt på förvärvsinkomster

4 §
Paragrafen reglerar vad som utgör underlaget för skatten. Bestämmelserna är hämtade från 2, 27, 46, 47 och 50 §§ KL samt 4, 5, 8 och 9 §§ SIL. Principerna för hur den taxerade och den beskattningsbara inkomsten skall räknas fram har varit desamma sedan KL:s tillkomst. Begreppet *förvärvsinkomst* introducerades i lagen år 1990, se 2 §. Bestämmelserna i 50 § KL fick sin nuvarande lydelse år 1994 (prop. 1994/95:41 och 99, bet. 1994/95:AU5 och SfU6, SFS 1994:1677 och 1678).

Fysiska personers skatt på kapitalinkomster

5 §
Bestämmelserna om vad som är underlaget för skatt på kapitalinkomster har sitt ursprung i 10 § tredje stycket SIL som infördes år 1990, jfr 59 kap. 8 §.

Juridiska personers skatt

6 §
Bestämmelsen om hur beskattningsunderlaget räknas fram för juridiska personer är hämtad från 4, 5, 8 och 9 §§ SIL. Motsvarande bestämmelser har funnits i SIL sedan dess tillkomst.

Bestämmelser för olika inkomstslag
Gemensamma bestämmelser

7–9 §§
Bestämmelserna har utformats som hänvisningar.

Skattens beräkning

10 §
Bestämmelsen har utformats som en hänvisning.

Taxeringsår

11 §

Definitionen av taxeringsår är hämtad från 3 § första stycket KL. En motsvarande bestämmelse har funnits där sedan KL:s tillkomst.

Beskattningsår

Fysiska personer

12 §

Definitionen av beskattningsår för fysiska personer i *första stycket* har i dag sin placering i 3 § första stycket KL. En motsvarighet har funnits där sedan lagens tillkomst.

Bestämmelsen i *andra stycket* om beskattningsår i vissa fall för enskilda näringsidkare är hämtad från 3 § andra stycket KL. Den infördes år 1993 (Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541). Vi har inte tagit med uttrycket "brutet räkenskapsår" eftersom det i övrigt inte förekommer i IL.

Inkomster i handelsbolag

13 §

Bestämmelsen om beskattningsår för dem som är delägare i handelsbolag är hämtad från 3 § tredje stycket KL som infördes år 1993, förarbeten se 12 §.

Juridiska personer

14 §

Bestämmelsen om beskattningsår för juridiska personer är hämtad från 2 § 1 mom. fjärde stycket SIL. Den kom till i samband med att den kommunala beskattningen för juridiska personer slopades år 1984.

Hänvisning till andra lagar

15 §

Hänvisningen i första ledet är hämtad från 1 § fjärde stycket KL och 1 § 5 mom. SIL. Övriga hänvisningar föreslås av oss.

2 kap. Definitioner och förklaringar

I detta kapitel har vi samlat ett antal av de definitioner och förklaringar av begrepp som finns i lagen, men inte alla. Vissa begrepp används bara på ett ställe och då finns det inte någon anledning att placera definitionen i detta kapitel. Andra begrepp kan hänga så intimt samman med övriga bestämmelser i ett kapitel att de bäst definieras i det sammanhanget, exempelvis begreppen obegränsat och begränsat skattskyldiga liksom begreppet fåmansföretag.

Med förklaringar avses att ett begrepp används på ett visst sätt i lagen. Oftast är det så att ett begrepp har en utvidgad användning. Som exempel kan nämnas att bestämmelserna om fysiska personer skall tillämpas på dödsbon, trots att de inte är fysiska personer.

Begreppen tas inte upp i bokstavsordning utan de begrepp som hör ihop har placerats efter varandra. För att underlätta för läsaren att hitta dessa definitioner och förklaringar samt de definitioner och förklaringar som finns på andra håll i lagen, inleds kapitlet med en paragraf där begreppen tas upp i bokstavsordning. Efter varje begrepp finns en hänvisning till den eller de paragrafer där det definieras eller förklaras. De begrepp som finns med i paragrafen används i lagen utan att det finns några hänvisningar till definitionerna eller förklaringarna. Det leder till att de bestämmelser där begreppen används kan bli kortare. I SIL står det t.ex. på flera ställen ”sådan bostadsförening eller sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom”. Det ersätts i IL med det kortare uttrycket ”privatbostadsföretag”.

Systemet kräver att läsarna känner till att det finns ett särskilt definitionskapitel. För en van tillämpare kommer det inte att innebära några problem. För andra får man utgå ifrån att de läser en innehållsförteckning och ser att det finns ett kapitel med definitioner. Ett sådant system kräver också att definitionerna och förklaringarna inte avviker alltför mycket från normal användning så att läsaren inte ens undrar om ett visst förhållande faller in under begreppet. Det känns sannolikt inte främmande att bestämmelserna om fastigheter skall tillämpas också på byggnader som är lös egendom samt sådana tillbehör till en byggnad som hör till byggnaden enligt 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, t.ex. badkar och kylskåp, om de tillhör byggnadens ägare. Det skulle emellertid vara mindre lämpligt att utvidga begreppet fastighet till att avse t.ex. vanligt bohag.

Många vanliga begrepp som används i lagen definieras inte, t.ex. aktiebolag, konkurs och bodelning. Då avses den allmänna innebörden av begreppet. Det kan vara definierat i annan lagstiftning eller det kan vara ett allmänt vedertaget begrepp inom civilrätten.

Frågan om ett begrepp omfattar också dess utländska motsvarigheter har behandlats i avsnitt 2.5. Se också 2 § med kommentar.

Det finns undantag från flera av de begrepp som definieras i lagen. Det skulle kunna markeras genom att det föreskrivs att definitionen gäller "om det inte sägs något annat". Vi har emellertid funnit att det är överflödigt. Om det finns en specialbestämmelse om vad som avses i ett visst fall, så gäller naturligtvis den specialbestämmelsen i det fallet. Som exempel kan nämnas att bestämmelsen i 20 kap. 23 § om vem som skall räknas som närstående tar över den allmänna definitionen i 51 kap. 6 §. Likaså tar naturligtvis regleringen i 39 kap. 4 § om vad som avses med koncern i 39 kap. över den allmänna definitionen av svenska koncerner i 5 §.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/98:SkU30, SFS 1990:650 f.

1990:2 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421 f.

Kommentar till paragraferna

Var det finns definitioner och förklaringar

1 §

I paragrafen finns en inledning till kapitlet samt en lista med uttryck som används i IL. Listan är uppställd i bokstavsordning. Där finns de begrepp som är definierade eller förklarade i detta kapitel samt de begrepp som är definierade eller förklarade i andra kapitel och som används på andra ställen i IL än i samband med definitionen. Med i listan finns också vissa begrepp som vid tillämpning av IL ingår i ett utvidgat begrepp, t.ex. bankaktiebolag som ingår i begreppet aktiebolag, se 4 §.

När det gäller begreppet *närstående* hänvisas till 51 kap. 6 § som en generell definition. På vissa ställen finns ett utvidgat närståendebegrepp, se t.ex. 39 kap. 7 §. I nuvarande lagtext finns definitionen av närstående i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. I vissa fall används begreppet närstående med en hänvisning dit medan det på andra ställen saknas en sådan hänvisning. Ibland är det tämligen klart att det är det närståendebegreppet som avses medan det i andra fall är mer tveksamt. Definitionen av begreppet närstående har funnits med

sedan lagstiftningen om fåmansföretag tillkom år 1976. Det är därför sannolikt att det är den krets som finns där som har avsetts när begreppet närstående har använts. Vi utgår därför ifrån att det är det begreppet som avses, om det inte står något annat.

Vi har inte tagit in någon definition av begreppet *ekonomiska föreningar* i IL. Med ekonomiska föreningar avses också bostadsrättsföreningar och medlemsbanker. Att sådana föreningar och banker omfattas av begreppet ekonomiska föreningar framgår emellertid redan av 1 kap. 1 § bostadsrättslagen (1991:614) och 1 kap. 2 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker. Det finns därför inte någon anledning att ta med det i en särskild definition i IL.

Utländska motsvarigheter

2 §

I den allmänna motiveringen behandlas i avsnitt 2.5 frågan om ett begrepp som används bör omfatta också motsvarande utländska företeelser. Som framgår där har vi stannat för principen att, om det inte anges något annat, så avser ett begrepp också motsvarande utländska företeelser.

Att vi i *första stycket* har lagt till "om inte annat anges" strider mot den princip som normalt används i IL, se kommentaren i inledningen till detta kapitel. Att vi ändå lägger till det här beror på att annars skulle man kunna tolka en bestämmelse där det står att något gäller svenska förhållanden (t.ex. en svensk koncern) så att också motsvarande utländska företeelser (utländska koncerner) omfattas.

Från huvudprincipen i första stycket har vi gjort vissa undantag. Orden "staten, landsting, kommuner och församlingar" avser vanligen bara svenska staten, svenska landsting etc. I fråga om de begreppen har vi därför tagit in ett undantag i *andra stycket*. Naturligtvis gäller detsamma för uttrycken statlig, kommunal och liknande.

Undantaget i *tredje stycket* – att första stycket inte gäller "bestämmelser som grundar sig på vad som har skett eller som skall ske vid beskattning eller fastighetstaxering" – avser bl.a. uttryck som knyter an till inkomstbeskattningen. Som exempel kan nämnas att en förutsättning för en bestämmelse kan vara att den skattskyldige har medgetts ett värdeminskningsavdrag. Då avses bara avdrag som har medgetts vid den svenska inkomsttaxeringen. Det kan också vara fråga om uttryck vid fastighetstaxeringen eller mervärdesbeskattningen. I prop. 1989/90:110 (s. 645) finns uttalanden om att användandet av specifika begrepp vid fastighetstaxeringen innebär att utländska motsvarigheter inte omfattas.

Juridisk person

3 §

Begreppet juridisk person används i huvudsak på samma sätt som i civilrätten. Vissa juridiska personer särbehandlas emellertid vid inkomstbeskattningen genom att de inte själva, utan delägarna, beskattas. Detta gäller svenska handelsbolag och sådana juridiska personer som förvaltar vissa samfälligheter. Vidare särbehandlas dödsbon genom att de beskattas som fysiska personer (jfr 4 kap.). I IL omfattar därför begreppet juridiska personer inte dessa tre sorters juridiska personer. Att de behandlas annorlunda framgår också av skattskyldighetsbestämmelserna, se 4 och 5 samt 6 kap. 6 § andra stycket. Bestämmelserna om vilka samfälligheter som ingår i begreppet juridiska personer behandlas närmare i kommentaren till 6 kap. 6 §.

Svenska värdepappersfonder är inte juridiska personer, men behandlas skattemässigt som sådana sedan år 1974 (SOU 1969:16, prop. 1974:181, bet. 1974:SkU64, SFS 1974:995), se *andra stycket*. Det framgår av 1 § 3 mom. SIL. Denna bestämmelse infördes år 1990 (1990:2) samtidigt som man bytte uttrycket aktiefonder till värdepappersfonder. Det finns också bestämmelser om värdepappersfondernas skattskyldighet i 6 kap. 5 § och om hur de beskattas i 38 kap. 15 och 16 §§.

Det finns inga särskilda bestämmelser för utländska värdepappersfonder, se också i kommentarerna till 6 kap. 7–9 §§.

I *tredje–femte styckena* finns några hänvisningar.

Aktiebolag

4 §

I KL och SIL har begreppet aktiebolag fått omfatta också bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag. De är emellertid egna associationsformer. Här föreskrivs därför att med aktiebolag avses också bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.

Svensk koncern

5 §

Begreppet koncern används på flera ställen i dagens skattelagstiftning utan att det definieras. I andra bestämmelser begränsas begreppet genom att moderföretaget skall vara en viss typ av företag (se 2 § 4 mom. tionde stycket SIL). Om det inte finns en sådan begränsning kan det uppkomma tvekan om vad som avses eftersom begreppet i

civillagstiftningen används på koncerner med olika typer av moderföretag. Vad som framför allt kan vara tveksamt är om begreppet omfattar dels utländska motsvarigheter, dels sådana koncerner som avses i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag med handelsbolag eller enskilda näringsidkare som moderföretag.

I den proposition som låg till grund för en bestämmelse om korsvisa personalrabatter som finns i 32 § 3 f mom. KL (11 kap. 10 § IL) står att med koncern avses sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (prop. 1994/95:182 s. 45). Däremot står det inget om motsvarande utländska koncerner. I förarbetena till övriga bestämmelser där begreppet koncern används utan någon begränsning saknas det uttalanden om vad som avses med begreppet.

När det gäller en bestämmelse i LAU (39 kap. IL) har det kommit ett avgörande från Skatterättsnämnden som innebär att bara svenska koncerner omfattas, se vidare i kommentaren till 39 kap. 4 §. I 39 kap. 4 § har vi tagit in en definition av begreppet koncern som begränsar det till koncerner som räknas upp i vissa lagrum och därigenom till svenska koncerner. Definitionen är emellertid begränsad till det kapitlet.

Att gå igenom de bestämmelser som finns om koncerner och avgöra hur begreppet skall tolkas i varje enskilt fall är en svår och omfattande uppgift. Som exempel kan nämnas bestämmelsen om korsvisa personalrabatter där vi inte kan finna något skäl till att den skall omfatta rabatter från ett utländskt systerföretag om moderföretaget är svenskt men inte rabatter från ett svenskt systerföretag om moderföretaget är utländskt. Vi har därför kommit fram till att uppgiften inte bör utföras av Skattelagskommittén. I stället har vi stannat för att tolka dagens bestämmelser så att de har den innebörd som man avåg i prop. 1994/95:182. Det innebär att också sådana koncerner som avses i lagen om årsredovisning m.m. i vissa företag omfattas av begreppet men däremot inte utländska koncerner.

Eftersom vi som huvudregel låter begreppen avse också motsvarande utländska företeelser skriver vi ut svenska koncerner i de bestämmelser där vi använder begreppet och här i 5 § definierar vi svenska koncerner.

Fastighet

6 §

Genom denna paragraf kommer bestämmelserna om fastigheter också att omfatta viss lös egendom. Bestämmelsen finns i dag i 4 § tredje stycket KL.

Att byggnader som är lös egendom skall behandlas som fastigheter har gällt sedan KL:s tillkomst.

Bestämmelsen om tillbehör fanns ursprungligen i punkt 2 av anvisningarna till 8 § KL, där den infördes år 1973 (prop. 1973:162, bet. 1973:SkU70, SFS 1973:1099). Det kan påpekas att hänvisningen till jordabalken inte innebär att tillbehören måste omfattas av jordabalkens regler och alltså finnas i Sverige, utan bara är till för att beskriva tillbehörens karaktär.

I 4 § första stycket KL finns en bestämmelse om att inkomst av fastighet beräknas på grundval av vad som bestämts vid fastighetstaxering. Bestämmelsen infördes då föreskrifterna om fastighetstaxering bröts ut ur KL år 1973 (prop. 1973:162, SFS 1973:1099). Eftersom det inte finns något behov av en sådan bestämmelse, tas den inte med i IL.

Fastighetsägare

7 §

Genom hänvisningen till 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) kommer vissa som inte är ägare till en fastighet ändå att behandlas som ägare, t.ex. de som innehar en fastighet med tomträtt. Bestämmelser om ett utvidgat fastighetsägarbegrepp har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Från början fanns de i 13 § KL men numera finns de i 4 § andra stycket KL.

Vi har övervägt att flytta hit den materiella bestämmelsen från fastighetstaxeringslagen eftersom det är lämpligare att bestämmelsen står i en lag som reglerar vad en fastighetsägare är skattskyldig för än i en lag om hur fastigheter skall taxeras. Vi har emellertid kommit fram till att bestämmelsen snarare bör finnas i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Privatbostad

8 §

Begreppet privatbostad infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Det ändrades redan samma år, då bestämmelsen i första

styckets andra mening om tvåfamiljsbostad lades till (1990:2). Bestämmelserna finns i dag i 5 § andra och fjärde styckena KL.

Bestämmelserna om motsvarande utländska bostäder är nya. Eftersom vi i 2 § har föreskrivit att vad som har skett vid fastighetstaxering inte omfattar motsvarande utländska företeelser, skulle alla bostäder utomlands annars falla utanför privatbostadsbegreppet. Av förarbetena till 1990 års skattereform kan utläsas att avsikten var att även utländska motsvarigheter – med undantag för bostäder på jordbruksfastigheter – skulle betraktas som privatbostäder och beskattas i inkomstslaget kapital (prop. 1989/90:110 s. 501 f., 644 f. och 731 f.). Vi har utformat bestämmelserna i enlighet med detta.

9 §

Enligt 5 § sista stycket KL kan vissa fastigheter med småhus på lantbruksenheter på ägarens begäran räknas som näringsfastigheter. Bestämmelsen infördes år 1993 (prop. 1993/94:91, bet. 1993/94:SkU17, SFS 1993:1524). Vi har i *första stycket* ändrat bestämmelsen så att sådant småhus inte skall räknas som *privatbostad*. De bestämmelser som finns om privatbostäder skall nämligen inte gälla för sådana småhus, med undantag för bestämmelsen om uttag av bränsle i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL (15 kap. 5 § IL). Definitionen av storlek kommer från 5 § tredje stycket KL.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny. De fastigheter som avses är s.k. statarlängor. Enligt 5 § första stycket KL är fastigheter med sådana småhus inte privatbostadsfastigheter, eftersom småhuset skall vara inrättat som bostad åt en eller två familjer. Inte heller sådana småhus skall omfattas av bestämmelserna om privatbostäder.

Eftersom båda styckena gäller för småhus på lantbruksenheter kan denna paragraf – på grund av bestämmelsen i slutet av första stycket i 8 § – inte bli tillämplig på småhus i utlandet.

10 §

Bestämmelsen om att det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande för om en bostad skall räknas som privatbostad kommer från 5 § sjätte stycket första meningen KL. Den infördes samtidigt med den bestämmelse som placerats i 11 § (1990:1).

En förändring under året kan få tillbakaverkande effekter som kan vara svåra att förutse. Det kan tala för att det bör vara förhållandena vid beskattningsårets ingång som skall vara avgörande för om en bostad skall räknas som privatbostad på samma sätt som vid bedömningen av om en bostadsrättsförening skall anses vara en s.k. äkta bostadsrättsförening vid kapitalvinstbeskattningen (se 26 § 1 mom. tredje stycket SIL och 44 kap. 1 § andra stycket IL). De för eller

nackdelar som det kan innebära att välja den ena eller andra tidpunkten är emellertid en sådan materiell fråga som inte bör behandlas av Skattelagskommittén.

11 §

Paragrafen innehåller den s.k. tröghetsregeln. Bestämmelserna finns i 5 § sjätte stycket KL, där de infördes år 1990 (1990:2). *Första stycket* innebär att en bostad hos samma ägare behåller sin karaktär av privatbostad trots att det inträffar något som gör att den inte längre borde anses som privatbostad.

Enligt *andra stycket* gäller tröghetsregeln också när en privatbostad övergår genom arv, testamente, bodelning eller gåva. Vi har lagt till att bestämmelsen gäller bara om den övergår till en fysisk person. Om en juridisk person eller ett handelsbolag innehar en fastighet eller bostadsrätt är denna alltid näringsfastighet respektive näringsbostadsrätt.

12 §

I paragrafen finns en bestämmelse om att en privatbostad som ingår i ett dödsbo behandlas som privatbostad under några år efter dödsfallet. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 53 § 3 mom. tredje stycket KL. Den gäller också vid den statliga taxeringen genom en hänvisning i 6 § 3 mom. SIL. Bestämmelsen kom till vid 1990 års skattereform (1990:1) och ändrades år 1993 då handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon slopades (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541).

I den nuvarande bestämmelsen står att den gäller "om egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad". Detta har vi ändrat till "om bostaden fortfarande är av sådant slag att den kan vara en privatbostad". Skälet är följande.

I den allmänna motiveringen i den proposition genom vilken bestämmelsen infördes sägs följande (prop. 1989/91:110, s. 502): "För att undvika att privatbostad som ingår i dödsbo omedelbart måste redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet bör emellertid just den situationen särregleras. Privatbostadsreglerna bör i en sådan situation få tillämpas under fyra kalenderår efter dödsfallet. En förutsättning är naturligtvis att kraven i fråga om användning m.m. uppfylldes av den avlidne. Under den angivna tiden bör dödsbodelägarna hinna skifta ut fastigheten."

I det betänkande som låg till grund för bestämmelserna finns samma tankegångar (SOU 1989:33, del II, s. 56). I utredningens förslag till lagtext fanns inte rekvisitet att egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad. Det kan påpekas att regeln då hade mycket större betydelse eftersom det inte fanns något förslag om att införa tröghetsregeln, se 11 §.

Bostaden skulle då förlora sin privatbostadskaraktär retroaktivt redan från ingången av dödsåret eftersom det är förhållandena vid utgången av året som är avgörande, se 10 §.

I specialmotiveringen till 53 § 3 mom. KL sägs (prop. 1989/90:110 s. 657 f.) bl.a. följande: "Vidare bör påpekas att privatbostadskriteriet i detta fall får anses uppfyllt om egendomen används eller är avsedd att användas som permanent- eller fritidsbostad av någon av dödsbodelägarna eller dessa sådana närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL. Likaså bör egendomen anses som privatbostad om den av dödsbo som inte är handelsbolag upplåts som bostad åt fysisk person vilken använder egendomen på sådant sätt att den i dennes ägo hade varit att betrakta som privatbostad."

Vi har svårt att förena uttalandena i specialmotiveringen med lagtexten. Att egendomen används av dödsbodelägarna eller närstående som permanent- eller fritidsbostad kan möjligen passa in. Om dödsboet har en bostad upplåten åt en fysisk person, kan dock egendomen knappast anses uppfylla förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad. Den tolkning man kan göra som kan passa ihop med uttalandena är att ordet "kunna" innebär att egendomen måste vara "av det slag" att den kan vara en privatbostad. Som exempel kan nämnas att småhuset inte får ha byggts om till trefamiljshus eller att privatbostadsföretaget inte får ha blivit en oäkta bostadsrättsförening. Då finns emellertid inte något krav att egendomen verkligen används som permanent- eller fritidsbostad. Den behåller således sin karaktär även om bostaden står tom, t.ex. i avvaktan på en försäljning. En sådan tolkning går också bättre ihop med allmänmotiveringen och utredningens förslag.

Privatbostadsfastighet

13 §

Definitionen av privatbostadsfastighet är hämtad från 5 § första stycket KL. Begreppet infördes i samband med 1990 års skattereform (1990:1). En mindre ändring gjordes samma år (1990:2). För att avgöra om en fastighet är en privatbostadsfastighet måste man först avgöra om huset är en privatbostad eller, i fråga om tomtmark, om denna skall bebyggas med en privatbostad, se 8–12 §§.

I *första stycket tredje strecksatsen* har vi uteslutit ett villkor att småhuset är inrättat till bostad åt en eller två familjer. Villkoret behövs inte på grund av den bestämmelse som placerats i 9 § andra stycket.

I *tredje stycket* har vi gjort ett tillägg för byggnader och fastigheter utomlands. Det motsvarar den utvidgning av begreppet privatbostad som vi har gjort i 8 §.

Näringsfastighet

14 §

Också begreppet näringsfastighet infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Definitionen finns i 5 § första stycket KL. För att avgöra om en fysisk persons fastighet är en näringsfastighet får man först gå igenom bestämmelserna för privatbostäder och privatbostadsfastigheter i 8–13 §§. Juridiska personer och handelsbolag kan bara inneha näringsfastigheter.

I bestämmelsen finns ingen utvidgning till utländska motsvarigheter. Någon sådan behövs inte eftersom fastighet är ett sådant allmänt begrepp som omfattar även utländska motsvarigheter.

Småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet och lantbruksenhet

15 §

Begreppen småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet och lantbruksenhet är hämtade från fastighetstaxeringslagen. Vissa av dessa begrepp omnämns i 5 § tredje stycket KL med en hänvisning till fastighetstaxeringslagen. Också denna bestämmelse infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

Andelshus

16 §

Definitionen av andelshus är hämtad från punkt 5 av anvisningarna till 23 § KL, där bestämmelsen placerades genom 1990 års skattereform (1990:1) Dessförinnan fanns den i 25 § 2 mom. första stycket c KL. Bestämmelsen infördes där år 1979 (prop. 1978/79:209, bet. 1979/80:SkU11, SFS 1979:1017).

Privatbostadsföretag

17 §

Begreppet *privatbostadsföretag* är nytt men definitionen har sin motsvarighet i 2 § 7 mom. SIL. Definitionen var ursprungligen placerad

i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL och har i stort sett varit oförändrad sedan lagens tillkomst.

I samband med att schablonbeskattningen av bostadsföreningar infördes år 1954 överlämnades åt rättspraxis att avgöra om en förening eller ett bolag skulle anses som s.k. äkta bostadsföretag och därmed schablonbeskattas (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51). Riksskattenämnden meddelade år 1957 anvisningar om att med äkta bostadsföretag avsågs företag där minst 60 % av hela taxeringsvärdet för bostadsföretagets fastighet belöpte på lägenheter som upplåtits åt medlemmar, Riksskattenämndens meddelanden 1958 nr 2 p 1. År 1966 utvidgades definitionen i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL till att omfatta också garageföreningar och gemensamhetsanläggningar av liknande natur (Ds Fi 1966:4, prop. 1966:151, bet. 1966:BevU62, SFS 1966:696). Slutligen skedde en följdändring år 1975 då orden "gemensam anläggning" infördes som ett led i ändrade regler för beskattning av samfälligheter (Ds B 1982:6, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). Då den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades år 1984 fördes definitionen utan sakliga ändringar över till 2 § 7 mom. SIL (Ds Fi 1984:9, prop. 1983/84:70, bet. 1983/84:SkU23, SFS 1984:1060 och 1061).

RSV har meddelat rekommendationer, senast år 1995 (RSV S 1995:43). För bostäder är procentsatsen fortfarande 60 och för garageföreningar är den 90. I *punkten 1* har vi infört begreppet *till klart övervägande del*, för kommentar se om kvantifierande begrepp i avsnitt 2.4.2.

Det kan påpekas att bara svenska företag har tagits med i definitionen eftersom de bestämmelser som finns om privatbostadsföretag skall tillämpas bara på svenska företag.

Privatbostadsrätt

18 §

Begreppet privatbostadsrätt är nytt. Vi har föreslagit det för att ha ett kortare uttryck att använda. För att avgöra om en bostadsrätt är en privatbostadsrätt måste man tillämpa dels bestämmelserna om vad som är en privatbostad i 8–12 §§, dels bestämmelserna om vad som är ett privatbostadsföretag i 17 §.

I denna paragraf har vi valt att inte utvidga begreppet privatbostadsrätt till utländska motsvarigheter eftersom de flesta bestämmelser som finns om privatbostadsrätter inte skall tillämpas på utländska motsvarigheter.

Näringsbostadsrätt

19 §

Liksom begreppet privatbostadsrätt är begreppet näringsbostadsrätt nytt. För att avgöra om en bostadsrätt är en näringsbostadsrätt måste man tillämpa bestämmelserna i 8–12, 17 och 18 §§.

Inte heller i denna paragraf finns det något behov av att utvidga begreppet till utländska motsvarigheter.

Gift och make

20 §

Bestämmelsen om att de som lever tillsammans utan att vara gifta under vissa förutsättningar skall behandlas som makar kommer från 65 § femte stycket KL. Den infördes år 1960 (prop. 1960:76, bet. 1960:BevU40, SFS 1960:172).

I 65 § andra–fjärde styckena KL och i anvisningarna till paragrafen finns också bestämmelser om när makar skall behandlas som gifta skattemässigt.

Redan vid tillkomsten av KL fanns det en bestämmelse i 65 § om att det förhållande som har rått under större delen av beskattningsåret skall vara avgörande för om två personer anses som gifta. Den bestämmelsen finns nu i paragrafens fjärde stycke.

År 1952 tillkom en bestämmelse om att skattskyldig som ingått äktenskap skall räknas som gift först beskattningsåret därefter. Den bestämmelsen finns nu i andra stycket av 65 § KL.

Slutligen infördes en bestämmelse i 65 kap. tredje stycket år 1960 om att gifta makar som levt tillsammans skall räknas som gifta också under det beskattningsår som en make avlider.

I 52 § 2 mom. KL finns en bestämmelse som hänger samman med bestämmelsen om när makar skall behandlas som gifta skattemässigt. Där föreskrivs att äkta makar som levt åtskilda under beskattningsåret skall anses som av varandra oberoende skattskyldiga. Bestämmelserna i 52 § 2 mom. KL har funnits med sedan lagens tillkomst.

Samtliga dessa bestämmelser innebär att makarna behandlas som gifta eller ogifta under ett helt beskattningsår. De tillkom när det fanns en sambeskattning av makar. Då var det viktigt att avgöra om makar skulle anses som gifta under hela beskattningsåret eftersom det var omöjligt att dela upp året på en sär- och en sambeskattningsdel. Nu finns det inte längre någon egentlig sambeskattning av makar. Vissa inslag av sambeskattning finns dock i följande regler:

– Bestämmelser om fördelning av inkomst mellan makar i dagens 20 §, punkt 13 av anvisningarna till 32 § och anvisningarna till 52 § KL (55 kap. IL).

– Bestämmelser om transaktioner med närstående i bl.a. punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (51 kap. IL).

– Bestämmelser om makar i punkt 3 och 4 av anvisningarna till 21 § KL om tomtrörelse, byggnadsrörelse och handel med fastigheter (24 kap. IL).

– Särskilt grundavdrag för gift skattskyldig i punkt 1 av anvisningarna till 48 § KL (58 kap. 11 §).

I de flesta av dessa situationer finns det inte något som talar emot att en skattskyldig behandlas olika under olika delar av samma beskattningsår. När det gäller särskilt grundavdrag för gifta skattskyldiga behövs emellertid en regel för hela beskattningsåret. I praktiken bygger den nuvarande regleringen inte på makebegreppet utan på den uppburna pensionens nivå och detta kan gälla också för framtiden.

Vi har därför kommit fram till att det inte behövs regler om att makar skall behandlas som gifta under ett helt beskattningsår. När det inte behövs sådana regler finns det inte något skäl att ta med några bestämmelser som motsvarar 52 § 2 mom. eller 65 § andra–fjärde styckena KL. Vi använder i stället begreppen makar och gifta utan att definiera dem. Då får det allmänna begreppet i äktenskapsbalken slå igenom. Det innebär att två makar behandlas som gifta skattemässigt från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses. Att registrerat partnerskap likställs med äktenskap framgår av lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap.

År 1976 (DsFi:10, prop. 1975/76:77, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:67) togs det in bestämmelser i anvisningarna till 52 § KL om fördelning av inkomster mellan makar. Samtidigt infördes det i punkt 1 av anvisningarna till 65 § en särskild reglering av när bestämmelserna om fördelning av inkomst mellan makar i 20 § KL och anvisningarna till 52 § KL skall tillämpas. Dessa bestämmelser kan innebära att makarna behandlas som gifta under en del av beskattningsåret.

Enligt anvisningspunktens första mening skall föreskrifterna i dessa två lagrum tillämpas under tid då makarna lever tillsammans, utan hinder av bestämmelsen om att den som gifter sig under beskattningsåret skall behandlas som gift först beskattningsåret efter. Med vårt förslag att makarna skall behandlas som gifta från den dag äktenskapet ingås, skulle bestämmelsen innebära att tillämpningen av bestämmelserna skjuts upp till dess att makarna börjar leva tillsammans. Det kan inte finnas anledning att ha ett sådant undantag från huvudregeln, varför vi utelämnar den bestämmelsen.

Enligt anvisningspunktens andra mening skall de båda bestämmelserna om fördelning av inkomst mellan makar fortsätta att tillämpas även om sammanlevnaden upphör till dess att det finns förutsättningar för allmänt avdrag för periodiskt understöd mellan

makarna enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL. För sådant avdrag krävs att makarna inte har gemensamt hushåll och att underhållsskyldigheten mellan dem har reglerats. Det är sannolikt inte vanligt att bestämmelserna om fördelning av inkomst mellan makar är tillämpliga om makarna inte längre lever tillsammans. Även på denna punkt anser vi därför att det är lämpligt att använda det civilrättsliga makebegreppet.

Det kan påpekas att vår ändring av makebegreppet kommer att leda till att fler personer än i dag skattemässigt kommer att behandlas som om de hade flera makar. Det påverkar dock sannolikt inte beskattningen i någon nämnvärd omfattning eftersom de flesta bestämmelserna om makar förutsätter att makarna förutom att vara gifta har någon annan beröringspunkt, t.ex. att de bedriver en verksamhet gemensamt. Det kan knappast vara vanligt att en person bedriver verksamhet ihop såväl med sin separerade make som med en sambo med vilken han eller hon har varit gift tidigare eller har barn tillsammans med.

Sambo

21 §

Begreppet sambo är inte definierat i KL eller SIL, men det används i 19 § första stycket första ledet KL och punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. I punkt 1 nionde stycket och punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 31 § KL finns det också bestämmelser om personer som sammanbott under äktenskapsliknande förhållanden. I lagen (1987:813) om homosexuella sambor föreskrivs att samtliga dessa bestämmelser skall tillämpas på de homosexuella samborna. Däremot finns det ingen hänvisning från den lagen till punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL.

I IL har vi inte tagit med uttrycket sambor i det lagrum som motsvarar bestämmelsen i 19 § KL (8 kap. 2 §). I de bestämmelser som motsvarar anvisningspunkterna 1 nionde stycket och 3 sjunde stycket till 31 § KL (53 kap. 12 och 24 §§) och anvisningspunkt 3 a till 33 § KL (12 kap. 18 §) använder vi ordet sambo. I den bestämmelse som motsvarar punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL (53 kap. 8 §) undantar vi homosexuella sambor.

I denna paragraf definierar vi begreppet sambor som de som sammanbor i ett äktenskapsliknande eller homosexuellt förhållande. Lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem gäller bara för sådana sambor som är ogifta medan lagen om homosexuella sambor i vissa fall gäller även om någon av samborna är gift. Något krav på att samborna skall vara ogifta har vi inte tagit med här eftersom inget talar för att det finns ett sådant krav.

Barn

22 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse som förtydligar det skatterättsliga begreppet barn.

I 65 § första stycket KL finns bestämmelser som berör begreppet barn. Enligt bestämmelserna skall frågorna om en skattskyldig haft barn, om barn är att anse som hemmavarande samt om barns ålder bedömas efter förhållandena den 1 november året före taxeringsåret. Vidare likställs styvbarn och fosterbarn med barn.

Redan när KL kom till fanns det en bestämmelse i 65 § om tidpunkten för att bedöma ett barns ålder samt om en skattskyldig haft barn. Därefter har följande ändringar skett. År 1945 blev den avgörande tidpunkten den 1 november året före taxeringsåret (prop. 1945:370, SFS 1945:897). År 1960 kom en bestämmelse om hemmavarande barn liksom att med barn avses också styvbarn (prop. 1960:76, bet. 1960:BevU40, SFS 1960:172). År 1970 likställdes också fosterbarn med barn (prop. 1970:70, bet. 1970:BevU40, SFS 1970:162).

Bestämmelsen om att med barn avses också *styvbarn och fosterbarn* placeras i denna paragraf. Att adoptivbarn likställs med barn framgår av 4 kap. 8 § föräldrabalken.

Det kan påpekas att omfattningen av bestämmelsen är oklar. Om det var så att bestämmelsen innebar att alla regler skulle tillämpas som om styvbarn och fosterbarn var barn och att styvföräldrar och fosterföräldrar var föräldrar, vore det överflödigt med den bestämmelse som finns i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL om att med avkomling avses styvbarn och fosterbarn. Frågan är emellertid för omfattande för att Skattelagskommittén skall föreslå något förtydligande.

Bestämmelsen om tidpunkten för de olika bedömningarna har inte tagits med i IL. Det innebär att dessa frågor får avgöras efter förhållandet vid den aktuella händelsen. Tidigare var det viktigt att bedöma för hela beskattningsåret om en skattskyldig hade barn eller om ett barn var hemmavarande. Det var svårt att ha en uppdelning under året av t.ex. förvärvsavdrag och av ortsavdrag. Dessa bestämmelser finns emellertid inte kvar längre. De bestämmelser som berörs av vår föreslagna ändring är följande.

För det första finns det ett antal bestämmelser där det är av betydelse *om en skattskyldig haft barn eller inte*. Se 20 § (55 kap. 2 § IL), punkt 2 av anvisningarna till 20 § (55 kap. 2 § IL), punkt 27 och 30 av anvisningarna till 23 § (16 kap. 34 § resp. 55 kap. 2 § IL), punkt 3 av anvisningarna till 24 § (17 kap. 32 § IL), punkt 1 av anvisningarna till 31 § (53 kap. 8 och 13 §§) och punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL (55 kap. 12 § IL).

Flera av dessa bestämmelser gäller behandlingen av lön till barn. Om man strikt går på den nuvarande formuleringen får det vissa orimliga konsekvenser. För det första kan man konstatera att om den skattskyldige fått barn under november och december månad anses den skattskyldige inte ha haft barn då. Frågan är emellertid ointressant i "lönesituationerna" i de flesta fall eftersom barnen är så små. Men om det är fråga om fosterbarn eller styvbarn kan man ifrågasätta det rimliga i att de särskilda bestämmelserna om avdrag för lön m.m. inte skall gälla de första månaderna. Om ett barn skulle avlida före den 1 november eller om ett barn inte längre är styvbarn eller fosterbarn, kan dagens bestämmelser tolkas så att bestämmelserna om lön till barn inte gäller under det sista året. Här bör i stället de verkliga förhållandena när arbetet utfördes vara avgörande.

I punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL (53 kap. 8 § IL) är det avgörande om en person kan få avdrag för pensionsförsäkring på sin makes liv att försäkringshavaren har barn under 20 år och att barnet sätts in som förmånstagare. Det kan knappast finnas något skäl till att detta inte bör gälla omedelbart från det att barnet föds. Det är heller inte rimligt att den skattskyldige inte får avdrag för en försäkring därför att hans barn har avlidit senare under året men före den 1 november.

Det finns ytterligare en grupp av bestämmelser som berör vissa barn. Det är bestämmelserna om barn till svensk eller utländsk beskickningspersonal i 69 § och 70 § 1 mom. KL samt 17 § och 18 § 1 mom. SIL (3 kap. 3 och 14 §§ IL).

Det finns inte längre några bestämmelser i inkomstskattelagstiftningen om *hemmavarande barn*. Den delen av bestämmelsen är därför obehövlig.

När det gäller *barns ålder* finns det bestämmelser i 20 §, punkterna 27 och 30 av anvisningarna till 23 §, punkt 3 av anvisningarna till 24 §, punkterna 1 och 3 av anvisningarna till 31 §, punkt 13 av anvisningarna till 32 §, 69 § och 70 § 1 mom. KL samt 17 § och 18 § 1 mom. SIL (3 kap. 3 och 14 §§, 16 kap. 34 §, 17 kap. 32 §, 52 kap. 13 §, 53 kap. 8, 13 och 25 §§, 55 kap. 2 och 12 §§ och 56 kap. 9 §). Det har riktats kritik mot att t.ex. bestämmelserna i 20 § KL skall gälla ett helt år till om barnet fyller år i början av november i stället för i slutet av oktober. Denna effekt slipper man om de faktiska förhållandena vid varje tidpunkt är avgörande för att bestämma ett barns ålder.

När det gäller bestämmelsen i 56 kap. 9 § om förmån av fria inrikes tågresor är åldern den 1 november inte avgörande, utan det avgörande är om barnet fyller t.ex. 15 år under året. I 52 kap. 13 §, som behandlar skatteberäkningen inom familjen i ett fåmansföretag, är det nödvändigt att ha samma bedömning av åldern för hela beskattningsåret. Där inför vi en regel – med samma konstruktion

som i 56 kap. 9 § – att det avgörande är om barnet fyller högst 18 år under beskattningsåret.

Aktiv och passiv näringsverksamhet

23 §

Begreppen aktiv och passiv näringsverksamhet infördes genom 1990 års skattereform i 18 § KL (1990:1). När bestämmelserna om indelning i förvärvskällor ändrades år 1993 togs bestämmelserna bort ur 18 § KL. I stället togs definitionen av aktiv näringsverksamhet in i bestämmelserna om pensionsgrundande inkomst i 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring och definitionen av passiv näringsverksamhet in i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541 resp. 1551).

Eftersom bedömningen om inkomsten är aktiv eller passiv skall göras vid inkommsttaxeringen före beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten och den särskilda löneskatten, är det mer logiskt att definitionerna står i IL än i de två andra lagarna. Det har också den fördelen att båda definitionerna kan samlas på ett ställe.

Egenavgifter

24 §

I KL och SIL finns flera bestämmelser om avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och om återföring av avdrag, se t.ex. punkt 19 av anvisningarna till 23 § och punkt 13 av anvisningarna till 22 § KL. Begreppet används också i andra lagar genom hänvisning till berörda lagrum i KL, exempelvis i 7 § RFL. I IL används begreppet bl.a. i 12 kap. 34 §, 16 kap. 28–30 §§ och 57 kap. 5 §.

Enligt 3 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och enligt 4 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift likställs vid tillämpning av KL särskild löneskatt och allmän löneavgift med egenavgifter. Vi föreslår därför att också sådan löneskatt och löneavgift skall omfattas av definitionen.

Basbelopp

25 §

Det finns ett antal bestämmelser som knyter an till det basbelopp som avses i 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring. I KL och

SIL används ibland uttrycket basbeloppet utan hänvisning till något lagrum (t.ex. i 19 § KL) medan det på andra ställen finns en hänvisning till det nyss nämnda lagrummet (t.ex. i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL). Basbeloppet är numera ett begrepp som kan användas allmänt. För tydlighetens skull tar vi emellertid in en hänvisning här och lägger till att vi avser basbeloppet för året före taxeringsåret. I lagtexten räcker det sedan att vi talar om basbeloppet, om det inte behövs en särregel därför att det är ett annat års basbelopp som avses.

Statslåneräntan

26 §

Bestämmelsen om statslåneräntan är hämtad från 6 § KL. Den infördes år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541). Begreppet statslåneräntan infördes i lagtexten i samband med 1990 års skattereform (1990:1).

Fast driftställe

27 §

När KL tillkom fördes det in en definition av fast driftställe i 61 § KL. År 1986 infördes bestämmelser om att begränsat skattskyldiga skulle beskattas för rörelse bara om den bedrivits *från fast driftställe* i Sverige (DsB 1981:10, prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113). Då ändrades definitionen och bestämmelsen flyttades till punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL med en hänvisning i 6 § 1 mom. andra stycket SIL. Bestämmelsen bygger på samma principer som OECD:s modellavtal. Den ändrades i samband med 1990 års skattereform genom att uttrycket rörelse byttes ut mot näringsverksamhet (1990:1).

Sista stycket i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL innehåller bestämmelser om att royalty m.m. i vissa fall skall anses som intäkt av näringsverksamhet från fast driftställe här. Vi har placerat den bestämmelsen i 3 kap. 15 § andra stycket och 6 kap. 10 § andra stycket eftersom den har betydelse bara för att avgöra om den som erhåller royaltyn m.m. är skattskyldig för den i Sverige.

Liksom i andra bestämmelser har uttrycket *omsättningstillgång* bytts ut mot *lagertillgång*. För motivering se avsnitt 2.4.2.

Sverige

28 §
Definitionen av Sverige är hämtad från punkt 2 a av anvisningarna till 53 § KL. Punkten infördes år 1986 (prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113).

Skattemässigt värde

29 §
Definitionen av skattemässigt värde är ny. Det finns ett behov av att uttrycka värdet på sådana tillgångar vars värde är en post vid inkomstberäkningen. I dagens inkomstskattelagstiftning finns olika uttryck för detta värde. Uttrycket "skattemässigt värde" finns i 8 § ExmL och i 19 § OL, men i 2 § 4 mom. andra stycket SIL används uttrycket "det värde som i beskattningsavseende gäller" och i 13 § RFL används uttrycket "de värden som gäller vid inkomsttaxeringen". Vi har stannat för uttrycket "skattemässigt värde".

Uttrycket skall inte blandas samman med uttrycket "skattemässigt restvärde", som används i fråga om inventarier och andra tillgångar som skrivs av genom värdeminskningsavdrag. Det uttrycket definieras i fråga om inventarier i 18 kap. 8 § IL.

Återföring

30 §
Begreppet återföring används på ett flertal ställen i KL och SIL och i IL. I KL och SIL står det emellertid ofta att ett avdrag skall *återföras till beskattning*, se t.ex. punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL. I IL har vi uteslutit *till beskattning* och tar i stället med en förklaring i detta kapitel.

I 23 kap. Återföring av värdeminskningsavdrag har vi fört in uttrycket återföra. Där står i dag att medgivna avdrag för värdeminskning m.m. skall tas upp som intäkt.

I fråga om vissa fonder står det i dagens lagtext att *fonderna* under angivna förutsättningar skall återföras, se t.ex. 9 § ErFL i fråga om ersättningsfonder. Det har i IL ändrats till att *avdraget* för avsättning till fonden skall återföras, se t.ex. 28 kap. 19 § IL.

AVD. II SKATTSKYLDIGHET

Denna avdelning behandlar skattskyldigheten (den subjektiva skattskyldigheten). Den subjektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda subjekt om de skall beskattas, dvs. om de över huvud taget är skattesubjekt, och i så fall i vilken utsträckning de skall beskattas. Man kan säga att här regleras när vissa skattesubjekt beskattas i annan omfattning än andra för samma inkomst. Skattskyldighetens växling beror på inkomsttagaren.

På andra ställen i lagen behandlas skatteplikten (den objektiva skattskyldigheten). Den objektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda inkomster om de skall beskattas. Man kan säga att där regleras fall där vissa inkomster beskattas annorlunda än andra utan hänsyn till mottagare. Skattepliktens växling beror på inkomstens natur.

Detta är varken en enkel gränsdragning eller en gränsdragning som går att tillämpa konsekvent. Man kan känna sig tveksam framför allt i fråga om inkomster som kan uppbäras bara av personer med vissa kännetecken.

I dag finns bestämmelser om frikallelse från skattskyldighet för fastighetsinkomster för ägarna till vissa fastigheter placerade bland skattskyldighetsbestämmelserna. Dessa bestämmelser hänger så starkt samman med inkomstens natur att vi valt att flytta över dem till ett kapitel som tar upp inkomster som är skattefria.

Vi har också valt att flytta över till inkomstslaget näringsverksamhet bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Bestämmelserna kan bara bli tillämpliga i inkomstslaget näringsverksamhet. I detta inkomstslag föreslår vi att det skall finnas ett kapitel som behandlar räntor och utdelningar. Bestämmelserna passar bra i det kapitlet och det blir sannolikt lättare för läsarna att hitta bestämmelserna där.

Skattskyldighetsbestämmelserna har delats in i fem kapitel; fysiska personer, dödsbon, svenska handelsbolag, juridiska personer samt stiftelser, ideella föreningar och vissa andra juridiska personer.

3 kap. Fysiska personer

I detta kapitel regleras vilka inkomster som fysiska personer är skattskyldiga för. Här finns såväl skattskyldighetsbestämmelser som bestämmelser om undantag från skattskyldigheten.

I kapitlet finns också två bestämmelser om skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska intäkter. De gäller för såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga. För begränsat skattskyldiga

blir bestämmelserna dock intressanta bara om de är skattskyldiga här för utfallande belopp.

Som framgår av 4 kap. 1 och 2 §§ skall de bestämmelser som gäller för fysiska personer i denna lag tillämpas också för vissa dödsbon. I denna avdelning har vi emellertid valt att ha ett särskilt kapitel för dödsbon (4 kap.).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

2 §

I paragrafen finns en upplysande hänvisning för delägare i svenska handelsbolag, i vissa samfälligheter och i andra utländska juridiska personer än utländska bolag om att de kan vara skattskyldiga också för inkomster hos sådana juridiska personer.

Obegränsat skattskyldiga

3 och 4 §§

I *3 §* finns en definition av begreppet *obegränsat skattskyldig*. Begreppet är nytt i lagstiftningen men kan för fysiska personer i stort sägas motsvara begreppet *bosatt*. I dagens lagtext används det begreppet för den som är bosatt här, men ofta används begreppet i den utvidgade betydelsen att det omfattar också den som har väsentlig anknytning hit eller som stadigvarande vistas här. Vi har reserverat begreppet bosatt för grundbetydelsen och använder uttrycket obegränsat skattskyldig för det mer omfattande begreppet.

Innehållet i definitionen är hämtat i fråga om

– punkt 1 (bosatt här) från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 53 § KL,

– punkt 2 (stadigvarande vistelse) från 68 § KL och 16 § 1 mom. SIL,

– punkt 3 (väsentlig anknytning) från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL, och

– punkt 4 och 5 (svensk beskickning m.m.) från 69 § KL och 17 § SIL.

Punkten 1 i 3 § fanns med redan vid KL:s tillkomst. Den är i sak oförändrad sedan dess. I dagens lagtext används begreppet *egentligt bo och hemvist*. Vi har ändrat det till *bosatt,* vilket är ett övergripande begrepp som innefattar både bo och hemvist. Avsikten är inte att det skall innebära någon ändring i sak. Jämför t.ex. 6–13 §§ folkbokföringslagen (1991:481).

Punkten 2 i 3 § fanns också med vid KL:s tillkomst och är i sak oförändrad sedan dess.

En bestämmelse om att personer med viss anknytning till Sverige skulle behandlas som obegränsat skattskyldiga (*3 § 3 och 4 §*) fanns också med vid KL:s tillkomst i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL. Denna bestämmelse har ändrats några gånger. År 1966 (SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:729) infördes bl.a. en bestämmelse med en bevispresumtion. Därefter gjordes en större ändring år 1985 (DsJu 1983:13, prop. 1984/85:175, bet. 1984/85:SkU59, SFS 1985:362). Begreppet väsentlig anknytning förtydligades i vissa avseenden. Bestämmelsen utvidgades till att gälla inte bara svenska medborgare utan också alla som har haft sitt egentliga bo och hemvist här. Tiden för bevispresumtionsregeln förlängdes till fem år och kom att omfatta fler skattskyldiga.

Att svensk beskickningspersonal m.fl. (*punkterna 4 och 5 i 3 §*) skall vara obegränsat skattskyldiga infördes först år 1978 (prop. 1978/79:58, bet. 1978/79:SkU15, SFS 1978:925). I punkten 4 har vi ersatt uttrycket *lönat konsulat* med det numera använda uttrycket *karriärkonsulat*.

Huvudregel

5 §

I denna paragraf finns huvudregeln för obegränsat skattskyldiga fysiska personer. Bestämmelsen är hämtad från 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. a SIL. De nuvarande bestämmelserna har i princip haft samma lydelse sedan KL och SIL kom till.

I inledningen till 53 § 1 mom. KL respektive 6 § 1 mom. SIL finns det upplysningar om att det kan finnas undantag i KL respektive SIL. En sådan upplysning är så allmän att man likaväl kan utesluta den. Vi har därför inte tagit in något motsvarande här. Sådana undantag finns i 8 kap. om inkomster som är skattefria, men det finns också bestämmelser om skattefrihet i inkomstslagen.

Befrielse från skattskyldighet vid vistelse utomlands

6 §

I paragrafen finns bestämmelser för obegränsat skattskyldiga om befrielse från skattskyldighet för inkomst av anställning i utlandet i vissa fall. Bestämmelserna finns i dag i 54 § första stycket f KL och i punkt 3 av anvisningarna till paragrafen. I 7 § 11 mom. SIL finns en hänvisning till dessa bestämmelser.

En begränsning infördes första gången år 1966 (SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:729) då en anställning och vistelse som varade i minst ett år undantogs från beskattning. Bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet vid utlandsvistelse utvidgades år 1985 (DsJu 1983:13, prop. 1984/85:175, bet. 1984/85:SkU59, SFS 1985:362) bl.a. genom att sexmånadersregeln infördes. Vid 1990 års skattereform fick bestämmelserna sin nuvarande huvudsakliga utformning. Då infördes kravet att inkomsten skall beskattas i verksamhetslandet för att den skall undantas från skatteplikt med stöd av sexmånadersregeln. I propositionen (s. 683 f.) finns det vissa uttalanden om huruvida en inkomst, t.ex. en naturaförmån, skall anses ha blivit beskattad i utlandet. Bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet vid statlig och kommunal tjänsteexport infördes först år 1993 (prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515).

7 §

Bestämmelsen om att kortare avbrott i utlandsvistelsen skall räknas in i utlandsvistelsen infördes år 1985 i samband med att skattefrihetsbestämmelserna utvidgades, se under kommentaren till 6 §. Bestämmelsen har inte ändrats. Den är i dag placerad i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL. Den gäller också vid den statliga inkomsttaxeringen på grund av en hänvisning i 7 § 11 mom. SIL.

8 §

I paragrafen undantas den som är anställd på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg från möjligheten att tillämpa bestämmelserna om skattefrihet i 6 §. Så har det varit ända sedan den ursprungliga ettårsregeln infördes år 1966. I dag framgår detta av 54 § första stycket f KL och 7 § 11 mom. SIL.

9 §

I *första stycket* finns ett undantag från 6 § för den som är anställd ombord på fartyg.

För den som är anställd ombord på utländskt fartyg finns det *i andra stycket* en specialregel om befrielse från skattskyldighet. I dag finns bestämmelsen placerad i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL.

I 7 § 11 mom. SIL finns en hänvisning som gör att den gäller också vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Bestämmelsen ändrades senast år 1993 (prop. 1992/93:217, bet. 1992/93:SkU35, SFS 1993:526) genom att bestämmelsen om 183 dagar per tolvmånadersperiod infördes i stället för att anställningen och vistelsen skulle ha varat minst sex månader. Ett sådant undantag togs in första gången år 1985 i samband med införandet av sexmånadersregeln, se under kommentaren till 6 §.

I dag finns en hänvisning till 1 kap. 7 § 8 fartygssäkerhetsförordningen (1988:594) i fråga om vad som skall avses med oceanfart. Bl.a. med hänsyn till det olämpliga i att en skattelag hänvisar till en förordning har vi tagit bort denna hänvisning och i stället tagit in en definition i *tredje stycket*.

10 §

Bestämmelsen om oförutsedda händelser infördes år 1985 i samband med att skattefrihetsbestämmelserna utvidgades, se under kommentaren till 6 §. Bestämmelsen har inte ändrats. Den är i dag placerad i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL. Den gäller också vid den statliga inkomsttaxeringen på grund av en hänvisning i 7 § 11 mom. SIL.

Befrielse från skattskyldighet för anställda vid utländsk stats beskickning eller konsulat

11 §

Bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet för den som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige är i dag placerad i 70 § 2 mom. KL och 18 § 2 mom. SIL. Bestämmelsen fanns med i KL redan år 1928, men fick sin nuvarande lydelse år 1984 (prop. 1984/85:55, bet. 1984/85:SkU15, SFS 1984:894).

Uttrycket *lönat konsulat* har ersatts med det numera använda uttrycket *karriärkonsulat*.

12 §

Bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet för utländska honorärkonsuler finns i dag i 70 § 3 mom. KL och 16 § 3 mom. SIL. Dessa bestämmelser har aldrig ändrats.

Uttrycket *olönad konsul* har ersatts med det numera använda uttrycket *honorärkonsul*.

Befrielse från skattskyldighet för medlemmar av kungahuset

13 §

Bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet för medlemmar av kungahuset är i dag placerad i 54 § första stycket a KL och 7 § 2 mom. SIL. Sådana anslag var skattefria redan vid KL:s tillkomst.

Begränsat skattskyldiga

14 §

I dag finns det inte någon definition av begränsat skattskyldiga, men det framgår motsatsvis av bestämmelserna om vem som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Var de bestämmelserna finns i dag och hur de har utvecklats redogörs för under kommentarerna till 3 och 4 §§.

Att den som tillhör utländsk stats beskickning m.fl., som anges i *punkt 2–4*, skall anses som begränsat skattskyldig framgår dock av 70 § 1 mom. KL och 18 § 1 mom. SIL. Bestämmelsen fanns med i KL redan år 1928. Den enda större ändringen gjordes år 1984 (prop. 1984/85:55, bet. 1984/85:SkU15, SFS 1984:894) då man lade till villkoret att den skattskyldige inte heller skall ha varit obegränsat skattskyldig i Sverige när han kom att tillhöra beskickningen m.m.

Liksom i andra paragrafer använder vi i punkten 2 det numera använda begreppet *karriärkonsulat* i stället för *lönat konsulat*.

Huvudregler

15 §

Bestämmelsen behandlar begränsat skattskyldiga. Denna bestämmelse är hämtad från 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. första stycket a SIL.

Punkt 1: Inkomst av rörelse som bedrivs här i Sverige har ingått i det som begränsat skattskyldiga alltid har varit skyldiga att redovisa enligt KL och SIL. Genom lagstiftning år 1986 (prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113) preciserades detta till att avse inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här. Vad som menas med fast driftställe framgår av andra stycket och av 2 kap. 27 §.

Begränsat skattskyldiga har också alltid varit skyldiga att redovisa inkomst av fastighet här i Sverige enligt KL och SIL. Efter 1990 års skattereform skall intäkt av näringsfastighet redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Bland de inkomster som skall tas upp ingår sådan återföring av värdeminskningsavdrag m.m. som enligt 23 kap. skall göras när en näringsfastighet avyttras eller blir privatbostadsfastighet.

Den kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av en näringsfastighet skall för fysiska personer beskattas i inkomstslaget kapital (se 13 kap. 5 och 7 §§). Att kapitalvinsten också skall beskattas här i Sverige framgår av punkt 6.

Punkt 2: När en näringsbostadsrätt avyttras eller blir privatbostadsrätt, skall medgivna avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll tas upp som intäkt enligt 23 kap. 10, 11 och 13 §§. Sådana intäkter vid avyttringen skall också begränsat skattskyldiga ta upp om de avser näringsbostadsrätter som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige. Bestämmelserna kom till vid 1990 års skattereform.

Punkt 3: Första gången det infördes skattskyldighetsbestämmelser om egenavgifter var år 1976 (prop. 1975/76:178, bet. 1975/76:SkU68, SFS 1976:460). Därefter har bestämmelserna ändrats bl.a. år 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU9, SFS 1981:1150). Vad som menas med egenavgifter framgår av en definition i 2 kap. 24 §.

I nuvarande bestämmelser föreskrivs också skattskyldighet för nedsatta s.k. nordiska socialavgifter, om dessa hänför sig till näringsverksamhet. Vi har utelämnat detta, eftersom beskattningen av dessa alltid skall ske i inkomstslaget tjänst och alltså för begränsat skattskyldiga genom särskild inkomstskatt. Före 1990 års skattereform skedde beskattningen i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. När detta inkomstslag upphörde föreskrevs att beskattningen i stället skulle ske i inkomstslaget tjänst (prop. 1989/90:110 s. 675).

Punkt 4: I dag framgår det av 21 § RFL att fysiska personer som inte är bosatta i Sverige är skattskyldiga för inkomst av kapital i form av positivt och negativt räntefördelningsbelopp. Det gäller såväl när fysiska personer är enskilda näringsidkare som när de är delägare i svenska handelsbolag. Avdraget för negativ räntefördelning regleras i 17 §. Bestämmelserna infördes år 1993 (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536).

Punkt 5: Inkomster av fastigheter i Sverige har alltid varit skattepliktiga här enligt KL och SIL. Genom 1990 års skattereform ändrades bestämmelserna så att löpande inkomster av privatbostadsfastigheter och privatbostäder numera är att betrakta som inkomst av kapital, se nuvarande 3 § 3 mom. SIL.

Punkt 6: Kapitalvinst på fastighet i Sverige har alltid varit skattepliktig här, också för begränsat skattskyldiga, enligt KL och SIL. Punkten omfattar såväl näringsfastigheter som privatbostadsfastigheter.

Skattskyldighet för begränsat skattskyldigas kapitalvinster på bostadsrätter infördes först i samband med att det infördes en evig kapitalvinstbeskattning på bostadsrätter (prop. 1983/84:67, bet.

1983/84:SkU13, SFS 1983:1043). Punkten omfattar såväl näringsbostadsrätter som privatbostadsrätter. Vad som menas med privatbostadsrätt och näringsbostadsrätt definieras i 2 kap. 18 och 19 §§.

Punkt 7: I 6 § 1 mom. första stycket a SIL finns en bestämmelse om att begränsat skattskyldiga skall erlägga skatt för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Bestämmelsen har funnits med där sedan lagen kom till. Däremot finns det ingen motsvarande bestämmelse i KL.

Bestämmelsen gäller för det första i inkomstslaget kapital, som bara beskattas statligt. Men den kan gälla också i inkomstslaget näringsverksamhet, men då blir bestämmelsen intressant bara om utdelningen inte ingår i punkten 1 (fast driftställe eller fastighet i Sverige). Det torde knappast förekomma att begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet blir beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelning som inte hänför sig till fast driftställe eller fastighet i Sverige. Däremot kan det förekomma att de är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelningsinkomster i svenska handelsbolag. Även om sådana inkomster inte hänför sig till ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige skall de beskattas här vid den statliga taxeringen. Men varför skall de inte beskattas vid den kommunala taxeringen? Före skattereformen kunde det vara motiverat att de begränsat skattskyldiga bara betalade statlig inkomstskatt på sådan utdelning eftersom de bara betalade kupongskatt på utdelning från aktiebolag. Men efter skattereformen betalar de statlig skatt bara om inkomsterna överstiger brytpunkten, vilket innebär att sådan utdelning ofta blir skattefri. Vi föreslår därför att bestämmelsen utvidgas så att den gäller också vid beräkning av kommunal inkomstskatt.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om när royalty skall anses hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. Bestämmelsen finns i dag i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL och i 6 § 1 mom. andra stycket SIL. Ända sedan KL:s tillkomst har det funnits en bestämmelse om att royalty och liknande ersättningar skall anses som inkomst av rörelse som bedrivs här om de kommer från en verksamhet som bedrivs i Sverige. År 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU8, SFS 1981:1150) infördes uttrycket "royalty eller periodiskt utgående avgift för nyttjande av materiella eller immateriella tillgångar". År 1986 lade man till att verksamheten skall ha fast driftställe i Sverige. Lydelsen ändrades senast i samband med 1990 års skattereform genom att uttrycket rörelse byttes ut mot näringsverksamhet. Vad som i övrigt avses med fast driftställe regleras i 2 kap. 27 §.

I *tredje stycket* finns ett undantag från skattskyldigheten för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar för vissa personer som tillhör utländsk stats beskickning eller konsulat här i

Sverige samt make, barn och personliga tjänare till sådana personer. Detta undantag finns i dag i 18 § 1 mom. första stycket SIL. Så har det varit alltsedan SIL kom till.

16 §

I denna paragraf har vi brutit ut en skattskyldighetsbestämmelse för begränsat skattskyldiga som gäller avyttring av bl.a. aktier. Bestämmelsen är hämtad från 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. första stycket a SIL.

Vi inleder paragrafen med att den gäller för *kapitalvinst* på vissa tillgångar och förpliktelser. I KL står det att bestämmelsen gäller för inkomst vid avyttring, men i SIL står det att den gäller för vinst vid avyttring. Lydelsen i SIL tyder således på att den bestämmelsen bara skulle gälla för kapitalvinster och inte i fråga om lagertillgångar. Före 1990 års skattereform reglerades detta bara i KL och då gällde bestämmelsen "för vinst vid icke yrkesmässig avyttring". I specialmotiveringen till 53 § 1 mom. KL står (prop. 1989/90:110 s. 657) att bestämmelsen har bibehållits, men att den i fortsättningen även tar sikte på inkomster när ett handelsbolag avyttrar aktier m.m. och på inkomster vid avyttring av aktier i svenska fåmansföretag som skall tas upp i tjänst. I kommentaren till 6 § 1 mom. SIL (s. 706) står det att regler om skattskyldighet för utomlands bosatta fysiska personer har förts från 53 § 1 mom. KL och att bestämmelserna har anpassats till den nya kapitalbeskattningen. Någon ändring verkar således inte vara avsedd. Vi utgår därför ifrån att bestämmelsen bara gäller för kapitalvinster samt sådana intäkter som i vissa reglerade fall skall tas upp som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet i stället för att tas upp som kapitalvinst.

I *inkomstslaget kapital* beskattas begränsat skattskyldiga för kapitalvinster på de aktuella tillgångarna och förpliktelserna. Bestämmelsen om skattskyldighet för kapitalvinster på aktier och andelar i svenska företag infördes år 1983 (prop. 1982/83:144, bet. 1982/83:SkU51, SFS 1983:452). Bestämmelserna om konvertibla skuldebrev och köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev lades till år 1985 (prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:307). I samband med 1990 års skattereform lade man till konvertibla vinstandelsbevis samt optioner och terminer som avser de aktuella tillgångarna. När det gäller optionsrätter har vi ändrat terminologin för att den skall stämma överens med den som används i bestämmelserna om kapitalvinster.

Sådana kapitalvinster som avses i denna punkt kan komma att bli beskattade som *inkomst av tjänst* när det är fråga om aktier i fåmansföretag m.m., se 52 kap. Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform.

Av 13 kap. 8 § följer att fysiska personer skall beskattas i *inkomstslaget näringsverksamhet* för kapitalvinster på andelar i svenska kooperativa föreningar om innehavet betingas av näringsverksamheten. Delägare i svenska handelsbolag skall enligt 13 kap. 5 § jämförd med 13 kap. 3 § (om det inte följer redan av 13 kap. 1 §) beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för handelsbolagets kapitalvinster på delägarrätter. Normalt uppkommer skattskyldighet för sådana inkomster enligt 15 § 1. Men om inkomsten inte kan sägas hänföra sig till fast driftställe i Sverige skulle den skattskyldige slippa beskattning om inte denna bestämmelse fanns.

Vi har i andra meningen i första stycket särskilt lagt till att skattskyldigheten omfattar också sådant belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 48 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattningen enligt de bestämmelserna är avsedd att ersätta en kapitalvinstbeskattning. Med hänsyn till detta och till likheten med den beskattning som sker i inkomstslaget tjänst vid avyttring av aktier i fåmansföretag m.m. utgår vi ifrån att också sådana inkomster omfattas av bestämmelsen.

I *första stycket* finns en bestämmelse om att skattskyldigheten gäller bara om den skattskyldige har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller de tio föregående kalenderåren. Också denna del av bestämmelsen kom till år 1983. I dag står det *överlåtaren* i stället för *den som är skattskyldig* i lagtexten. Vi har ändrat uttrycket för att det skall passa också på delägare i handelsbolag. I lagtexten har lagts till "det kalenderår då avyttringen sker" för att också en person som har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande har vistats här i början av ett år, t.ex. under januari till och med november, och avyttrat aktier i december skall omfattas av bestämmelsen.

Bestämmelsen i *tredje stycket* kommer från 6 § 1 mom. tredje stycket SIL. Den infördes i samband med införandet av OL (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1861).

17 §

Här i 17 § tar vi in en bestämmelse om i vilken utsträckning en begränsat skattskyldig får avdrag för kapitalförluster och för negativa räntefördelningsbelopp.

Bestämmelsen om avdrag för kapitalförluster kommer från 3 § 2 mom. första stycket SIL. Momentet infördes genom 1990 års skattereform. Att begränsat skattskyldiga får göra avdrag för kapitalförluster bara om de skulle vara skattskyldiga för motsvarande kapitalvinster lades till i den proposition som kom på hösten år 1990 med kompletteringar till skattereformen (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422). Den gäller således i dag bara kapitalförluster som hör till inkomstslaget kapital men vi förutsätter

att detsamma skall gälla också när de hör till inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelsen om räntefördelningsbelopp kommer från 21 § RFL (för förarbeten, se kommentaren till 15 § punkt 4).

Hänvisning till andra lagar

18 §

Paragrafen innehåller en upplysning om att det finns ytterligare bestämmelser om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga i tre andra lagar. De två förstnämnda, lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., kom till år 1991 (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU34, SFS 1991:586 respektive prop. 1990/91:159, bet. 1990/91:SkU33, SFS 1991:591). Samtidigt lyftes bestämmelser om skattskyldighet för inkomst av tjänst ut ur 53 § 1 mom. KL.

I dag finns det en bestämmelse i 54 § första stycket b KL om att i utlandet bosatt person frikallas från skattskyldighet för sådan inkomst som avses i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. med undantag för vissa inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt den sistnämnda lagen. Det finns emellertid inte någon bestämmelse om skatteplikt i KL eller SIL eller i vårt förslag för sådana inkomster – annat än för sådana som är undantagna från särskild inkomstskatt. Det behövs därför inte någon bestämmelse om frikallelse från skattskyldighet.

Den tredje lagen, kupongskattelagen, har funnits betydligt längre. Den nuvarande kupongskattelagen kom år 1970. Enligt denna utgår skatt på utdelning på aktier i svenska aktiebolag och på andelar i svenska värdepappersfonder för begränsat skattskyldiga.

Skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska intäkter

19 §

Bestämmelsen om överlåtelse genom bodelning av en pensionsförsäkring eller en rätt enligt pensionssparavtal kommer från 53 § 4 mom. första stycket KL och 6 § 4 mom. första stycket SIL. År 1973 togs det in bestämmelser i dessa lagrum om vad som gällde när äganderätten till en pensionsförsäkring överläts (prop. 1973:120, bet. 1973:SkU35, SFS 1973:374 f.).

År 1975 ändrades bestämmelserna så att de gällde bara vid bodelning (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347 och 1975:1350).

Bestämmelsen om rätt enligt pensionssparavtal lades till år 1993 (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938).

De senaste ändringarna skedde år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1542 och 1993:1544), då bestämmelserna begränsades genom att de blev tillämpliga bara om överlåtelsen skett under bestående äktenskap.

20 §

Bestämmelsen om skattskyldighet för den som överlåter en periodisk intäkt kommer från 53 § 4 mom. andra stycket KL och 6 § 4 mom. andra stycket SIL. Den infördes år 1973 (prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113 f.) och har inte ändrats sedan dess.

4 kap. Dödsbon

I detta kapitel finns bestämmelser om skattskyldighet för dödsbon samt vissa grundläggande bestämmelser om vilka regler i lagen som skall tillämpas för dödsbon.

I KL och SIL regleras särskilt vad som gäller för dödsbon. De flesta bestämmelser som gäller för fysiska personer gäller också för dödsbon. I IL har vi därför låtit de bestämmelser som gäller fysiska personer bli tillämpliga också för dödsbon efter obegränsat skattskyldiga. För dödsbon efter dem som inte var obegränsat skattskyldiga vid dödsfallet, skall emellertid de bestämmelser som gäller för utländska bolag tillämpas fr.o.m. året efter dödsåret. För att reda ut detta har vi valt att ta in bestämmelserna i ett eget kapitel.

Många bestämmelser som gäller för fysiska personer blir dock aldrig tillämpliga på dödsbon eftersom lagtexten inte passar in på dem. Som exempel kan nämnas att ett dödsbo inte kan få avdrag för resor till och från arbetet (annat än för den avlidnes resor under dödsåret) eftersom dödsboet inte gör sådana resor. Det kan inte heller vara bosatt på en fastighet. Bestämmelserna om privatbostadsfastighet skulle därför inte kunna tillämpas om det inte var särskilt reglerat att dödsbon kan ha privatbostadsfastigheter i 2 kap. 12 § IL.

Den sistnämnda bestämmelsen är i dag placerad bland skattskyldighetsbestämmelserna. Den reglerar hur länge en bostad kan behandlas enligt bestämmelserna om privatbostäder när den ingår i ett dödsbo. Vi har valt att ta in denna bestämmelse i den definition av privatbostäder som finns i 2 kap. IL.

Dödsbon anses inträda i den dödes skattemässiga situation, men det finns inte någon generell bestämmelse om det i KL eller SIL. Däremot finns det några kontinuitetsbestämmelser på vissa speciella områden. Liksom i dag har vi inte tagit in någon allmän bestämmelse om skatterättslig kontinuitet mellan den döde och dödsboet. Det kan

inte finnas anledning att ha bestämmelser om kontinuitet på vissa områden om det inte finns det på andra. Vi har med anledning därav utelämnat två regler om kontinuitet, en om tomtrörelse och en om ackumulerad inkomst (se kommentarerna till 24 kap. 12 § respektive 60 kap. 9 §).

Kommentar till paragraferna

Dödsåret

1 §

Bestämmelserna om beskattningen det år dödsfallet sker har alltsedan KL:s tillkomst funnits i i 53 § 3 mom. KL. I 6 § 3 mom. SIL finns en hänvisning dit. Bestämmelserna har haft samma innehåll sedan de tillkom.

Senare beskattningsår

2 §

För senare år än dödsåret beror behandlingen av dödsboet på om den döde vid dödsfallet var obegränsat skattskyldig i Sverige eller ej.

I dag står det i 53 § 3 mom. andra stycket KL, dit 6 § 3 mom. SIL hänvisar, att för dödsbon efter obegränsat skattskyldiga tillämpas vad som sägs om dödsbon i lagen. I IL har vi i stället utgått ifrån att de bestämmelser som gäller för fysiska personer skall tillämpas också på dödsbon. I de bestämmelser som gäller för fysiska personer i inkomstslaget näringsverksamhet använder vi uttrycken enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. De bestämmelser som innehåller dessa uttryck skall på grund av regleringen här i 2 § tillämpas också på dödsbon. När det finns några särskilda bestämmelser för dödsbon, som i 21 kap. 9 § andra stycket eller 45 kap. 14 och 15 §§, har vi lagt till dem.

Att dödsboet är obegränsat skattskyldigt framgår i dag av 53 § 1 mom. b KL och 6 § 1 mom. första stycket b SIL. Bestämmelserna har haft detta innehåll sedan den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Dessförinnan föreskrevs att sådana dödsbon som avses i detta stycke skulle taxeras som inländska juridiska personer. Även då var de skattskyldiga för alla inkomster i eller utanför Sverige. T.o.m. år 1993 (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541) var bestämmelserna emellertid kompletterade med en regel att dödsbona kunde bli beskattade som handelsbolag under vissa förhållanden.

3 §
Bestämmelserna om dödsbon efter personer som inte var obegränsat skattskyldiga vid dödsfallet finns i dag i 53 § 3 mom. andra stycket KL samt i 6 § 3 mom. och 16 § 2 mom. fjärde stycket SIL. Att sådana dödsbon skall behandlas som utländska juridiska personer har gällt sedan KL kom till. Att de skall behandlas som utländska bolag infördes år 1989, då begreppet utländska bolag introducerades (SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1040).

5 kap. Svenska handelsbolag

Vi föreslår att det skall finnas ett särskilt kapitel för svenska handelsbolag eftersom den skattemässiga behandlingen är så speciell. Kapitlet är bara en "ingång" för läsaren. I fråga om skattskyldighet hänvisas läsarna vidare till olika kapitel beroende på delägarnas skattskyldighet.

I skattskyldighetsbestämmelserna i KL (53 § 2 mom.) föreskrivs att vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och rederier behandlas på samma sätt. Att kommanditbolag är en form av handelsbolag framgår av lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. En upplysning om att kapitlet – eller övriga bestämmelser i lagen som gäller för handelsbolag – gäller också för kommanditbolag är därför överflödig. När det gäller enkla bolag och rederier så är dessa inte juridiska personer. Det finns inga bestämmelser om skattskyldighet för dem som varken är fysiska eller juridiska personer. Det som gäller är i stället att bolagsmännen skall redovisa inkomsterna. Men att så är fallet behövs inte regleras särskilt utan följer av de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet. Som exempel kan nämnas att för fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga följer detta av 3 kap. 5 §.

Kommentar till paragraferna

1 §
Bestämmelsen i *första stycket* att handelsbolag inte är skattesubjekt finns i dag i 53 § 2 mom. KL och i 6 § 2 mom. SIL. Så har det varit ända sedan KL:s tillkomst.

Eftersom handelsbolagen inte själva är skattskyldiga för sina inkomster måste lagtexten i många sammanhang anpassas för att passa in på dem. Det går inte att skriva att den skattskyldige får en intäkt eller har haft en kostnad. I stället har vi i vissa lagrum ersatt "en skattskyldig" med "en näringsidkare" (se t.ex. 28 kap. 4 §) och i andra fall använt en neutral formulering (se t.ex. 3 kap. 16 § "det

kalenderår då avyttringen sker"). Det har dock inte varit möjligt att överallt anpassa texten till handelsbolagsfallen.

Andra stycket behandlar europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). Den första meningen är bara en upplysande hänvisning. Rådets förordning finns intagen i en proposition om EEIG (prop. 1994/97:68 s. 88 f.). Andra meningen kommer från lagen (1994:1853) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11).

2 §

Bestämmelsen i *första stycket* om beskattningen av handelsbolagets inkomster hos delägarna finns i dag i 53 § 2 mom. och punkt 10 första stycket av anvisningarna till 53 § KL och i 6 § 2 mom. SIL. Bestämmelserna har funnits med sedan KL:s tillkomst.

I *andra stycket* finns en upplysning om i vilka kapitel delägarnas skattskyldighetsbestämmelser är placerade.

6 kap. Juridiska personer

I detta kapitel finns bestämmelser om vilka inkomster som juridiska personer är skattskyldiga för. Av 2 kap. 3 § andra stycket framgår att svenska värdepappersfonder skall likställas med juridiska personer enligt denna lag.

I kapitlet finns också en bestämmelse om skattskyldighet för överlåtna periodiska intäkter. Den gäller för såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga.

Kapitlet gäller inte för dödsbon och svenska handelsbolag. De behandlas inte som juridiska personer enligt IL:s terminologi, se 2 kap. 3 §.

För att kapitlet inte skall bli för långt har vi brutit ut ett antal bestämmelser om befrielse från skattskyldighet för vissa juridiska personer och lagt dem i 7 kap.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1984 Slopande av den kommunala taxeringen av juridiska personer, DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.

1989 Bestämmelser för obegränsat skattskyldiga juridiska personer, SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1040

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Dessutom finns en hänvisning till 7 kap.

2 §

I paragrafen finns en upplysande hänvisning för delägare i svenska handelsbolag, i vissa samfälligheter och i andra utländska juridiska personer än utländska bolag om att de kan vara skattskyldiga också för inkomster hos sådana juridiska personer. Även begränsat skattskyldiga skall således tillämpa 6 § andra stycket och obegränsat skattskyldiga skall tillämpa 12 och 13 §§, om de är delägare i sådana subjekt.

Obegränsat skattskyldiga

3 §

I paragrafen har vi tagit in en definition av vad som avses med obegränsat skattskyldiga juridiska personer. Någon sådan definition finns inte i dag. Den är utformad med 1 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200) som förebild.

Huvudregel

4 §

I *första stycket* finns huvudregeln om skattskyldighet för svenska juridiska personer. Bestämmelsen finns i dag i 6 § 1 mom. b SIL och har funnits där sedan SIL:s tillkomst. Innan den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 var svenska juridiska personer obegränsat skattskyldiga också till kommunal inkomstskatt.

I 6 § 1 mom. SIL finns det en upplysning om att det kan finnas undantag från denna skattskyldighet i SIL. En sådan upplysning är så allmän att vi inte har tagit in något motsvarande här. Sådana undantag

finns bl.a. i 8 kap. om intäkter som är skattefria, men det finns också bestämmelser om skattefrihet i inkomstslagen.

Svenska värdepappersfonder

5 §

I 2 kap. 3 § föreskrivs att bestämmelserna om juridiska personer skall tillämpas också på svenska värdepappersfonder. Av den nu aktuella paragrafen framgår att en sådan fond är skattskyldig för inkomst av de tillgångar som ingår i fonden. I dag framgår det av 1 § 3 mom. och 6 § 5 mom. SIL. En bestämmelse infördes år 1974 i 6 § 5 mom. SIL (SOU 1969:16, prop. 1974:181, bet. 1974:SkU64, SFS 1974:995). Bestämmelsen i 1 § 3 mom. SIL infördes år 1990, samtidigt som man bytte ut begreppet aktiefond mot värdepappersfond (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

Angående utländska värdepappersfonder, se kommentaren till 7–9 §§.

Särskilda bestämmelser för samfälligheter

6 §

Samfälligheter som förvaltas av juridiska personer har sedan år 1975 delats in i två grupper vid beskattningen (DsFi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259 och 261). Den första gruppen behandlas i *första stycket*. Den omfattar sådana samfälligheter som är egna skattesubjekt. Bestämmelsen är hämtad från 6 § 1 mom. första stycket b SIL.

I paragrafens *andra stycke* behandlas den andra gruppen. Den omfattar sådana juridiska personer som inte själva beskattas. Det kan påpekas att behandlingen av inkomsterna inte är densamma som av inkomsterna i ett svenskt handelsbolag. I fråga om handelsbolag fördelas resultatet av bolagets verksamhet mellan delägarna. Men i fråga om samfälligheter fördelas intäkterna och kostnaderna mellan delägarna, vilket i dag framgår av 41 a § KL. I dag finns det en bestämmelse som motsvarar detta stycke i 6 § 2 mom. SIL.

Begränsat skattskyldiga

7–9 §§

I paragraferna finns definitioner av begreppen begränsat skattskyldiga, utländska juridiska personer och utländska bolag. Bestämmelserna finns i dag i 16 § 2 mom. SIL.

År 1989 infördes begreppen utländska juridiska personer och utländska bolag. Dessförinnan fanns det inte någon definition av utländska juridiska personer.

I *8 § andra stycket* finns en bestämmelse om att utländska stater och utländska menigheter likställs med utländska bolag. Bestämmelsen har funnits i 16 § 2 mom. SIL sedan SIL kom till. Det har funnits en motsvarande bestämmelse i 67 § KL sedan den lagen kom till, men den upphävdes när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984.

I *8 § tredje stycket* finns en erinran om att bestämmelserna för utländska bolag skall tillämpas på vissa dödsbon (för kommentar, se 4 kap. 3 §).

Definitionen av utländska bolag ändrades år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543) genom att man lade till en uppräkning av de länder som Sverige har dubbelbeskattningsavtal med och i vilka den hemmahörande juridiska personen alltid skall anses vara ett utländskt bolag när den omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och enligt avtalet har hemvist i denna andra stat. Denna bestämmelse har tagits in i en egen paragraf, *9 §*. Uppräkningen ändrades senast år 1995 (prop. 1995/96:95, bet. 1995/96:SkU9, SFS 1995:1505).

Svenska värdepappersfonder är inte juridiska personer. I 2 kap. 3 § andra stycket föreskrivs emellertid att bestämmelserna om juridiska personer skall tillämpas också på svenska värdepappersfonder och i 5 § finns en bestämmelse om skattskyldighet för svenska värdepappersfonder. Behandlingen i vårt förslag överensstämmer med gällande rätt. Men det finns inte någon bestämmelse i dag när det gäller *utländska värdepappersfonder*. Vissa utländska värdepappersfonder kan vara att betrakta som utländska bolag enligt 7–9 §§. I så fall beskattas fonden som ett utländskt bolag i enlighet med bestämmelserna i 10 §. Eller också kan fonden vara att anse som en annan utländsk juridisk person. I så fall beskattas fonden i enlighet med bestämmelserna i 10 och 11 §§ och delägarna i vissa fall i enlighet med bestämmelserna i 12 och 13 §§. Men det kan mycket väl vara så att fonden inte skall anses som en utländsk juridisk person. I så fall beskattas delägarna i fonden för fondens intäkter och kostnader på samma sätt som delägare i enkla bolag. En delägarbeskattning kan många gånger vara opraktisk. Vi har därför övervägt om vi skall föreslå någon ändring. Vi har emellertid ansett att en ändring inte bör aktualiseras inom ramen för Skattelagskommitténs arbete.

Huvudregel

10 §

Utländska juridiska personer har varit skattskyldiga i Sverige för vissa inkomster sedan KL:s tillkomst. Bestämmelserna har ändrats ett antal gånger. Juridiska personer, också utländska sådana, är sedan år 1984 skattskyldiga bara till statlig inkomstskatt. Detta gäller för såväl utländska bolag som andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

Bestämmelserna i *första stycket* om vilka inkomster begränsat skattskyldiga skall beskattas för är hämtad i fråga om utländska bolag från 6 § 1 mom. första stycket c SIL och i fråga om andra utländska juridiska personer än utländska bolag från 6 § 1 mom. första stycket d SIL (som innehåller en hänvisning till c).

Punkt 1: Begränsat skattskyldiga juridiska personer har varit skattskyldiga för inkomst av rörelse som bedrivits i Sverige och för fastigheter i Sverige ända sedan KL kom till. År 1986 (prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113) preciserades bestämmelsen till att omfatta inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Innebörden av bestämmelsen ändrades också vid 1990 års skattereform bl.a. genom att alla fastigheter som inte är privatbostäder beskattas som inkomst av näringsverksamhet och genom att kapitalvinster räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer.

Punkt 2: Begränsat skattskyldiga är skattskyldiga för inkomst vid försäljning av näringsbostadsrätter. En sådan bestämmelse infördes år 1983 (prop. 1983/84:67, bet. 1983/94:SkU13, SFS 1983:1044). Avyttringar av näringsbostadsrätter kan falla in också under punkten 1.

Punkt 3: Också bestämmelsen om skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar har funnits med sedan SIL kom till. Utdelning på aktier beskattas enligt kupongskattelagen, jfr 15 §.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om när royalty m.m. skall anses hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. För kommentar, se kommentaren till 3 kap. 15 § andra stycket. Vad som i övrigt avses med fast driftställe regleras i 2 kap. 27 §.

I *tredje stycket* tar vi in en bestämmelse om i vilken utsträckning en begränsat skattskyldig får avdrag för kapitalförluster. En bestämmelse om avdrag för kapitalförluster finns i dag i 3 § 2 mom. första stycket SIL. Momentet infördes genom 1990 års skattereform. Att begränsat skattskyldiga får göra avdrag för kapitalförluster bara om de skulle vara skattskyldiga för motsvarande kapitalvinster lades till i den proposition som kom på hösten år 1990 med kompletteringar till skattereformen (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS

1990:1422). Den gäller således i dag bara kapitalförluster som hör till inkomstslaget kapital men vi förutsätter – liksom vid utformningen av 3 kap. 17 § – att detsamma skall gälla också när de hör till inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt 6 § 1 mom. första stycket c SIL är utländska juridiska personer också skattskyldiga för slutlig skatt eller tillkommande skatt som har restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån som bolaget tidigare har fått avdrag för denna. I dag finns det inte någon avdragsrätt för slutlig eller tillkommande skatt. Vad som fortfarande kan förekomma är möjligen vissa återbetalningar av vinstdelningsskatt. Det finns fortfarande en bestämmelse om skatteplikt för sådana återbetalningar i punkt 11 av övergångsbestämmelserna till den ändring av SIL som gjordes genom 1990 års skattereform (SFS 1990:651). Denna skattskyldighetsbestämmelse bör inte finnas i IL utan regleras i ILP.

Här har vi, liksom i 4 §, uteslutit upplysningen om att det kan finnas undantag från skattskyldigheten i andra bestämmelser i denna lag. Vi har också utelämnat ett undantag för bestämmelser meddelade på grund av sådana beslut som avses i 21 § SIL (se 14 §).

Särskilt om andra utländska juridiska personer än utländska bolag

11 §

Bestämmelsen om avdrag för sådan del av inkomsterna som delägarna i en juridisk person beskattas för enligt bestämmelserna i 12 och 13 §§ är hämtad från 6 § 1 mom. första stycket d SIL.

Som nämnts under kommentaren till 7–9 §§ fanns inte uppdelningen mellan utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag före år 1989. Då infördes också bestämmelsen att personer som är hemmahörande i Sverige i vissa fall skall beskattas för inkomster från andra utländska juridiska personer än utländska bolag (se 12 och 13 §§).

12 §

Bestämmelserna om skattskyldighet för delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag infördes år 1989. Dessa bestämmelser är i dag placerade i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL.

Eftersom bestämmelserna om delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag naturligtvis skall tillämpas även när det är ett svenskt handelsbolag som är delägare har vi tagit in en bestämmelse i första styckets andra meningen om att innehav genom ett svenskt handelsbolag likställs med direkt innehav.

Vi har övervägt var denna och nästa paragraf skall placeras. Eftersom de bara gäller i fråga om obegränsat skattskyldiga skulle de kunna placeras under rubrikerna Obegränsat skattskyldiga i 3 kap. och i detta kapitel. Vi har dock valt att hålla ihop de bestämmelser som gäller andra utländska juridiska personer än utländska bolag och dess delägare och stannat för att placera dem här.

13 §

I *första stycket* finns bestämmelser om beskattningen av den juridiska personens inkomst hos delägaren. Det är samma reglering som för delägare i svenska handelsbolag. I dag finns ingen separat bestämmelse för de utländska juridiska personerna utan det finns en hänvisning till den bestämmelse som gäller för handelsbolag i punkt 10 första stycket av anvisningarna till 53 § KL.

I *andra stycket* har det tagits in ett förtydligande om vilka bestämmelser om skattskyldighet som gäller för delägaren.

Det kan påpekas att delägaren blir beskattad enligt svenska skatteregler för den juridiska personens alla inkomster i Sverige och i utlandet och att bestämmelsen gäller också om den juridiska personen inte är skattskyldig enligt 10 §, t.ex. därför att den bedrivit verksamhet bara i utlandet. Vad som däremot är oklart är vilka svenska skatteregler som delägaren skall tillämpa när han skall beräkna resultatet av sin andel i de fall det finns olika regler för olika skattskyldiga. Ett alternativ är att tillämpa samma bestämmelser som för svenska handelsbolag. Ett annat är att tillämpa de bestämmelser som gäller för delägaren. Vi har emellertid funnit att frågan är för komplicerad för att vi skall behandla den inom Skattelagskommittén. Det kan nämnas att i RÅ 1992 ref. 94 fann Regeringsrätten att bestämmelserna om kapitalvinstberäkning vid avyttring av andel i handelsbolag i 28 § SIL inte var tillämpliga vid avyttring av andelar i ett dotterbolag som var en delägarbeskattad utländsk juridisk person.

Dispens för utländsk stats fastighetsinkomst

14 §

Bestämmelsen om möjlighet för regeringen att befria utländska stater från skattskyldighet för vissa fastigheter är hämtad från 21 § SIL. Den har funnits med där sedan lagen kom till. En motsvarande bestämmelse har funnits med i 73 § KL sedan den lagen kom till, men har numera tagits bort eftersom den kommunala taxeringen av juridiska personer har slopats.

Hänvisning till andra lagar

15 §

Begränsat skattskyldiga juridiska personer kan också vara skattskyldiga för andra inkomster från Sverige än de som räknas upp i 10 §. För att påminna om det har vi tagit med denna paragraf som en upplysning.

Skattskyldighet för överlåtna periodiska intäkter

16 §

Bestämmelsen om skattskyldighet för den som överlåter en periodisk intäkt kommer från 6 § 4 mom. andra stycket SIL. Det är samma bestämmelse som gäller för fysiska personer och som har placerats i 3 kap. 20 § (förarbeten, se den paragrafen).

7 kap. Stiftelser, ideella föreningar och vissa andra juridiska personer

Kapitlet innehåller bestämmelser om total eller viss befrielse från skattskyldighet för vissa juridiska personer. Bestämmelserna gäller, om det inte framgår något annat av dem, för såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga.

Bestämmelserna skulle kunna placeras i 6 kap., men för att det kapitlet inte skall bli för långt har de brutits ut till ett eget kapitel.

Bakgrund

När KL infördes var en begränsad krets av samfund, stiftelser, verk och inrättningar befriade från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet. Det är ursprunget till de bestämmelser som i dag finns i 7 § 4 mom. SIL och som innehåller bl.a. den s.k. katalogen. Landsting, kommuner och andra "menigheter" var skattskyldiga bara för inkomst av fastighet och av rörelse och bara vid den kommunala taxeringen. Staten var skattskyldig vid den kommunala taxeringen för inkomst av vissa typer av fastigheter samt för rörelse, med undantag för vissa typer av verksamhet, men skattebefriad i övrigt. Bestämmelserna var då inte utformade som bestämmelser om befrielse från skattskyldighet utan som bestämmelser om vilka inkomster de olika subjekten var skattskyldiga för. De fanns i 53 § KL.

År 1942 (förarbeten, se nedan) infördes bestämmelser om befrielse från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet och av rörelse för stiftelser och ideella föreningar som främjade vissa ändamål. Också dessa bestämmelser togs in i 53 § KL. Det är i huvudsak samma bestämmelser som fortfarande finns i fråga om stiftelser.

År 1977 (förarbeten, se nedan) infördes nya bestämmelser för ideella föreningar. De innebar en väsentlig utvidgning av föreningarnas möjligheter till skattebefrielse. Dels utvidgades den krets av ideella föreningar som kunde komma i fråga för skattebefrielse (bestämmelser om detta togs in i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL), dels infördes bestämmelser om att denna krets av föreningar befriades för vissa inkomster av fastighet och rörelse (bestämmelser om detta togs in i punkt 4 av anvisningarna till 54 § KL).

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (förarbeten, se nedan) fördes samtliga de nu aktuella bestämmelserna samman till 7 § 3–6 mom. SIL.

År 1988 tillsattes Stiftelse- och föreningsskattekommittén för att se över skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. Kommittén kom med sitt slutbetänkande år 1995 (SOU 1995:63).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1942 Bestämmelser för stiftelser och ideella föreningar, SOU 1939:47, prop. 1942:134, bet. 1942:BevU21, SFS 1942:274

1977 Bestämmelser för ideella föreningar, DsFi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572

1984 Den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades, DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1061

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

Kommentar till paragraferna

1 §

Bestämmelsen är en inledning till kapitlet.

Eftersom vi i de kommande paragraferna har valt att uttrycka vad de olika subjekten är skattskyldiga för kan det för begränsat skattskyldiga låta som om deras skattskyldighet utökas. Så skall det naturligtvis inte vara, varför vi har tagit med bestämmelsen i *andra stycket*.

I *tredje stycket* har vi gjort ett tillägg till de bestämmelser där det står att skattskyldigheten omfattar sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, se vidare i kommentaren till 3 §.

Helt skattebefriade juridiska personer

2 §

I *första stycket* finns en bestämmelse om att vissa juridiska personer är helt befriade från skattskyldighet. Bestämmelsen är i dag placerad i 7 § 3 mom. SIL.

Staten, landstingen, kommunerna och andra "menigheter" har varit helt skattebefriade sedan den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984. År 1990 skattebefriades pensionsstiftelser.

Landstingskommuner, som det står i dagens lagtext, heter numera *landsting*. Vi har ersatt uttrycket *andra menigheter* med *kommunalförbund och kyrkliga kommuner*. Skattefriheten för kommunalförbund klarlades genom RÅ 1994 ref. 92.

Vi har uteslutit *allmänna pensionsfonden* ur bestämmelsen eftersom fonden är en del av staten (se NJA 1992 s. 581 och prop. 1995/96:222 s. 4.4). Allmänna pensionsfonden blev helt skattebefriad år 1990 (prop. 1990/91:56, bet. 1990/91:SkU11, SFS 1990:1463). Dessförinnan var den skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som hänförde sig till innehav av fastighet.

Som en upplysning hänvisar vi i *andra stycket* till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Stiftelser

3 §

Bestämmelsen om vilka inkomster stiftelser är skattskyldiga för kommer från 7 § 6 mom. första stycket SIL. Den infördes år 1942 och togs då in i 53 § 1 mom. första stycket e KL och i 7 § förordningen (1928:373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. När den

kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 flyttades bestämmelsen i KL över till sin nuvarande plats.

I KL uttrycktes detta år 1942 som att stiftelserna var skattskyldiga ”för inkomst av fastighet och av rörelse”. Detta ändrades vid 1990 års skattereform till att stiftelserna frikallas från skattskyldighet för ”inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller rörelse”. Vi tycker att det är naturligare att tala om vad stiftelserna är skattskyldiga för och hänvisar till 13 kap. 1 §. Det lagrummet innehåller dels en definition av näringsverksamhet, som är densamma som den definition som före 1990 års skattereform fanns för rörelse, dels en bestämmelse om att innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter alltid räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. I IL utgår vi ifrån att om en tillgång ingår i näringsverksamheten så skall vinster och förluster vid avyttring av tillgången också räknas till näringsverksamheten. Det innebär att även kapitalvinster och kapitalförluster omfattas av bestämmelserna i 13 kap. 1 §. Sådana stiftelser som avses i denna paragraf är emellertid inte skattskyldiga för kapitalvinster och kapitalförluster, varför vi har tagit in ett undantag för kapitalvinster och kapitalförluster. Undantaget har placerats i 1 § tredje stycket eftersom detsamma gäller även i fråga om 7 och 14 §§.

Ändamålskravet

4 §

Bestämmelserna med krav på vilka ändamål som stiftelserna skall främja kommer från 7 § 6 mom. första stycket SIL.

I inledningen till bestämmelsen har vi lagt till att det är stiftelsens *bedrivna verksamhet* som huvudsakligen skall ha de angivna ändamålen, för att markera att det inte är ändamålet enligt *stiftelseförordnandet* som är avgörande. Att det är verksamheten som skall vara avgörande framgår av momentets tredje stycke. I praxis har också godtagits att även om en stiftelse enligt stiftelseförordnandet har många olika ändamål, så har stiftelsen befriats från skattskyldighet om ett sådant kvalificerat ändamål som avses i denna paragraf har främjats i verksamheten i tillräckligt stor omfattning. Detta har också stöd i förarbetsuttalanden (SOU 1939:47 s. 54 och prop. 1942:134 s. 51). Det kan påpekas att Stiftelse- och föreningsskattekommittén föreslog att det kvalificerade ändamålet skulle komma till uttryck i stiftelseförordnandet. Vi har emellertid sett det som en sådan materiell förändring som det inte ankommer på Skattelagskommittén att ta upp.

Bestämmelsen ändrades senast år 1991 (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:181) då den utvidgades med främjande av

nordiskt samarbete. Det har sedan år 1963 (prop. 1963:6, bet. 1963:BevU2, SFS 1963:27) varit ett ändamål som kunde leda till skattebefrielse, men bara efter dispens från RSV. Förarbeten i övrigt, se 3 §.

Verksamhetskravet

5 §

Bestämmelsen om att det är det ändamål som *tillgodoses i den bedrivna verksamheten* som skall ligga till grund för bedömningen av vilket ändamål stiftelsen har, kommer från 7 § 6 mom. tredje stycket SIL och bestämmelsen om i vilken utsträckning ändamålet skall tillgodoses i verksamheten kommer från 7 § 6 mom. fjärde stycket SIL.

Båda bestämmelserna infördes ursprungligen i punkt 7 första stycket av anvisningarna till 53 § KL år 1942 och flyttades till punkt 8 av anvisningarna år 1951. År 1984 flyttades de till sina nuvarande platser.

Enligt dagens lydelse av bestämmelsen skall verksamheten *huvudsakligen* avse att tillgodose de aktuella ändamålen. Vidare står att detta skall anses vara fallet "om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art". I IL använder vi uttrycket huvudsakligen för att uttrycka att något uppgår till cirka 75 % av helheten. En så låg procentsats förefaller emellertid oförenlig med att andra ändamål bara får främjas i ringa omfattning. I Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande (s. 98 f. och 111 f.) sägs dels att det av förarbetena till 1942 års lagstiftning framgår att det endast finns ett obetydligt utrymme för verksamhet som främjar "okvalificerade" ändamål, dels att det i litteraturen har antagits att inte mer än 5–10 % av *avkastningen* får disponeras för ändamål som inte är kvalificerade. Vi använder i IL uttrycket "uteslutande eller så gott som uteslutande" för att uttrycka cirka 90–95 %. Eftersom det bättre motsvarar vad som verkar vara avsikten med bestämmelsen använder vi det uttrycket. Det kan också påpekas att för ideella föreningar är det redan enligt dagens lagtext ett krav på att föreningen uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser de aktuella kraven, se 7 § 5 mom. fjärde stycket b SIL samt 9 § nedan.

Eftersom innehållet i denna bestämmelse och den föreslagna 9 § är detsamma har vi en enhetlig utformning av dem. Vi har valt att utgå från lydelsen i 7 § 5 mom. fjärde stycket b SIL.

Fullföljdskravet

6 §

I 7 § 6 mom. femte stycket SIL finns en bestämmelse med ett fullföljdskrav för stiftelser. (Förarbetena är desamma som för tredje och fjärde styckena av momentet, se 5 §.) Den är något annorlunda utformad än vårt förslag här i 6 §. Lydelsen i vårt förslag är i stället hämtad från fullföljdskravet för ideella föreningar i 7 § 5 mom. fjärde stycket d (här placerad i 10 §), men vi har lagt till en markering att bedömningen skall göras för en period av flera år. Det finns inte någon anledning att ha olika lydelse på fullföljdskravet för stiftelser och ideella föreningar. Av förarbetena till bestämmelsen i fråga om ideella föreningar framgår nämligen att avsikten när den bestämmelsen infördes var att samma krav skulle gälla (prop. 1976/77:135 s. 78 f.).

Uttrycket "skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar" är vagt. Vi har övervägt att precisera det i enlighet med nuvarande praxis till 80 % av avkastningen. Stiftelse- och föreningsskattekommittén har emellertid *dels* lämnat en redogörelse för nuvarande praxis, *dels* föreslagit en precisering av bestämmelsen med viss avvikelse från denna praxis (s. 102 f., 139 f. och 303 f.). Vi anser att vi med hänsyn härtill inte har anledning att föreslå en precisering.

Ideella föreningar

7 §

Bestämmelserna om omfattningen av skatteplikten för ideella föreningar kommer från 7 § 5 mom. första–tredje styckena SIL.

År 1942 infördes särskilda skattskyldighetsbestämmelser för stiftelser och ideella föreningar. Bestämmelserna innebar att dessa befriades från skattskyldighet för andra inkomster än av fastighet och rörelse. (Se kommentaren till 3 §.) År 1977 infördes särskilda, mer omfattande, bestämmelser om skattebefrielse för ideella föreningar. De placerades i 53 § och punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL, i 54 § och punkt 4 av anvisningarna till 54 § KL samt i 7 § SIL. År 1984 flyttades bestämmelserna över till 7 § 5 mom. SIL. Därefter har inga större ändringar gjorts annat än att lydelsen vid 1990 års skattereform ändrades så att den passade in på den nya indelningen i inkomstslag samt förvärvskällor.

Liksom i 3 § hänvisas i *första stycket* till 13 kap. 1 §. Se kommentaren till 3 §.

När det gäller *andra stycket punkten 1* skulle enligt förarbetena (prop. 1976/77:135 s. 85 f.) huvudsaklighetsbedömningen göras för varje förvärvskälla för sig. När förvärvskällorna slopades vid 1990 års

skattereform skrevs det in att bestämmelserna gällde "sådan inkomst som hänför sig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet eller till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse". Avsikten var att inte ändra rättsläget. Vi behåller uttrycket "förvaltningsenhet avseende fastighet". När det gäller uttrycket "särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse" byter vi det till "självständig näringsverksamhet". Det är det uttryck som före 1990 års skattereform användes i 18 § KL för att beskriva vad som utgjorde en förvärvskälla i inkomstslaget rörelse. Uttrycket finns fortfarande kvar i 18 § KL i fråga om näringsverksamhet i utlandet och vi har behållit motsvarande uttryck i 14 kap. 14 och 15 §§.

Vi har i vårt förslag till punkt 1 utelämnat de exempel som finns i 7 § 5 mom. andra och tredje styckena SIL om vad som avses med att verksamheten har en naturlig anknytning till föreningens ändamål respektive att inkomsterna av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Den bestämmelse som finns i 7 § 5 mom. åttonde stycket SIL om att en ekonomisk förening får behandlas som ideell förening även om den fått bestå som ekonomisk förening enligt 14 § lagen (1987:668) om införande av lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, har tagits in i ILP.

Ändamålskravet

8 §

Bestämmelserna med krav på vilka ändamål som föreningarna skall främja kommer från 7 § 5 mom. fjärde stycket a SIL. De placerades där år 1984. Tidigare fanns de i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL, där de infördes år 1977.

Verksamhetskravet

9 §

Bestämmelsen med krav på att föreningen i sin verksamhet skall tillgodose ändamålen, kommer från 7 § 5 mom. fjärde stycket b SIL. Den flyttades dit år 1984 från punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL, där den placerades år 1977.

Fullföljdskravet

10–12 §§

Bestämmelserna med fullföljdskravet och möjligheterna till undantag från detta kommer från 7 § 5 mom. fjärde stycket d och femte–sjunde styckena SIL. På samma sätt som i fråga om stiftelser har vi lagt till en markering att bedömningen skall göras för en period av flera år.

Bestämmelserna infördes år 1977 i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL och flyttades över till sina nuvarande platser år 1984.

Vi har kortat ner lydelsen i 12 § och har för avsikt att föreslå en bestämmelse i TL med innebörd att om ett medgivande upphör att gälla enligt 12 §, skall det vara en grund för eftertaxering.

Öppenhetskravet

13 §

Bestämmelsen med krav på att föreningen skall vara öppen för nya medlemmar kommer från 7 § 5 mom. fjärde stycket c SIL. Den flyttades dit år 1984 från punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL. Också denna bestämmelse kom till år 1977.

Vissa andra skattebefriade juridiska personer

14 §

Bestämmelserna om de här uppräknade grupperna av inrättningar m.m. kommer från 7 § 6 mom. SIL, där de placerades år 1984 då den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades. Tidigare fanns bestämmelserna i 53 § 1 mom. första stycket e KL och 7 § SIL (och ännu tidigare i 7 § förordningen 1928:373 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt). De placerades där år 1942. Då infördes bestämmelserna att de uppräknade grupperna var skattskyldiga till kommunal inkomstskatt för inkomst av fastighet och rörelse och till statlig inkomstskatt för inkomst av rörelse, vilket innebar att de blev befriade från skattskyldighet för andra inkomster. Vid 1990 års skattereform ändrades det till att de frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Vi hänvisar i stället till 13 kap. 1 §, se kommentaren till 3 §.

När det gäller kyrkor m.m. fanns det redan vid KL:s tillkomst en bestämmelse i 53 § 1 mom. d KL om att bl.a. kyrkor, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar var skattskyldiga endast för inkomst av fastighet. Det nya uttryckssättet ”församlingskyrkor och domkyrkor av stiftelsekaraktär” kommer från lagen (1994:1221) om införande av

stiftelselagen (1994:1220). Samma uttryck används av Stiftelse- och föreningsskattekommittén i 4 kap. 1 § förslaget till lag om befrielse från skattskyldighet för stiftelser och ideella föreningar (SOU 1995:63).

När det gäller hushållningssällskapen var bestämmelserna före år 1984 placerade i 53 § 1 mom. första stycket c KL och 7 § första stycket d SIL. De var då skattskyldiga till kommunal inkomstskatt för inkomst av fastighet och rörelse, men inte skattskyldiga till statlig inkomstskatt. Att stadgarna skall vara fastställda av regeringen (då Konungen) eller den myndighet som regeringen bestämmer infördes år 1967 (prop. 1967:74, bet. 1967:BevU39, SFS 1967:388).

15 och 16 §§

Dessa två bestämmelser skiljer sig från 14 § genom att subjekten bara är skattskyldiga för inkomster från innehav av fastigheter.

Ursprunget till bestämmelserna fanns redan vid KL:s tillkomst, då det i 53 § 1 mom. d togs in en uppräkning av vissa kategorier av subjekt samt vissa namngivna subjekt – bl.a. Sveriges allmänna hypoteksbank och järnkontoret – som var skattskyldiga bara för inkomst av fastighet. Bestämmelserna har fyllts på vid ett flertal tillfällen. År 1984 flyttades de över till 7 § 4 mom. SIL, där de fortfarande finns kvar.

Uppräkningen i detta moment brukar kallas för *katalogen*. Stiftelse- och föreningsskattekommittén har övervägt om katalogen – särskilt listan med de namngivna subjekten – är grundlagsstridig genom att den strider mot kravet att föreskrifter skall vara generella till sin natur (SOU 1995:63 s. 219 f.). Kommitténs slutsats är att katalogens uppräkning av namngivna subjekt visserligen inte uppfyller det i regeringsformens förarbeten formulerade kravet på generell tillämpbarhet men att lagformen ändå använts tillräckligt ofta för att det skall vara befogat att tala om en konstitutionell praxis som tillåter detta undantag från generalitetskravet. Vi finner mot bakgrund av detta att det inte finns skäl för oss att överväga frågan ytterligare utan utgår ifrån att de subjekt som finns i katalogen i princip skall finnas kvar.

I Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande föreslogs att vissa av dessa kategorier av subjekt och vissa namngivna subjekt inte skulle finnas med i deras förslag till lag eftersom subjekten inte längre finns kvar eller, i ett fall, inte bedriver den avsedda verksamheten. I andra fall föreslogs att kategorier eller namngivna subjekt inte skulle tas med av andra skäl, t.ex. därför att de ändå faller in under de av kommittén föreslagna grunderna för skattebefrielse eller för att de i stället skulle kunna få dispens enligt regler som föreslogs av kommittén. I Skattelagskommittén begränsar

vi oss till att utelämna de kategorier av subjekt och namngivna subjekt som enligt Stiftelse- och föreningsskattekommittén inte längre finns eller där den avsedda verksamheten inte längre bedrivs. Följande kategorier och namngivna subjekt tar vi därför inte med i vårt lagförslag:

– sjömanshus,
– företagarföreningar,
– ömsesidiga försäkringsbolag som meddelar obligatorisk yrkesskadeförsäkring,
– Allmänna sjukförsäkringsfonden,
– Bryggeristiftelsen,
– Stiftelsen Institutet för Företagsutveckling, SIFU,
– Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg,
– Stiftelsen Produktutvecklingscentrum i Östergötland,
– Stiftelsen Småföretagsfonden,
– Stiftelsen för samverkan mellan Lunds universitet och näringslivet – SUN, och
– Sveriges turistråd.

För närmare kommentar till varför dessa kategorier och subjekt inte tas med hänvisar vi till SOU 1995:63 s. 227 f.

När det gäller den näst sista strecksatsen i 15 § använder vi, i enlighet med förslaget i SOU 1995:63 s. 228, uttrycket *kollektivavtalsstiftelser* i stället för *stiftelser som har bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare*. I den tionde strecksatsen i 16 § skriver vi *Industri- och nyföretagarfonden*, vilket är det nya namnet för *Fonden för industriellt utvecklingsarbete*.

I stället för att hänvisa till 1 § tredje stycket 5 lagen (1991:1482) om lotteriskatt tar vi med *Aktiebolaget Tipstjänst*, *Svenska Penninglotteriet Aktiebolag* och *Svenska Penningspel Aktiebolag*.

I 16 § har vi lagt till *Stiftelsen Svenska Filminstitutet*. Bestämmelsen är hämtad från 2 § lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. Denna lag tillkom år 1963 som en följd av ett avtal samma år om bildandet av Stiftelsen Svenska Filminstitutet (prop. 1963:101, bet. 1963:BeU35). Bestämmelsen har ändrats bara som en följd av att den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades år 1984 och genom en anpassning till den nya inkomstslagsindelningen efter 1990 års skattereform (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1552).

17 §

Bestämmelserna om fullföljds- och verksamhetskravet är hämtade från den hänvisning som i dag finns i fråga om stiftelser i 7 § 4 mom. andra stycket SIL och från 7 § 6 mom. tredje–femte styckena SIL. Bestämmelserna placerades där när den kommunala taxeringen av

juridiska personer slopades år 1984. Det är inte lätt att utläsa hur bestämmelserna skall tillämpas, eftersom det i vissa fall inte finns något ändamålskrav. Vi har emellertid förutsatt att bestämmelserna skall tillämpas när det finns ett sådant krav. Vidare utgår vi ifrån att då skall också kravet i 5 § på att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose detta ändamål tillämpas. När det finns krav på att verksamheten uteslutande skall avse ett visst ändamål, skall detta givetvis gälla i stället.

18 §

Bestämmelsen *i första stycket* om understödsföreningar kommer från 7 § 10 mom. SIL. Den fick sin nuvarande lydelse år 1993 (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939). Understödsföreningarna befriades då från skattskyldighet till inkomstskatt för inkomst av livförsäkringsverksamhet, men denna beskattas i stället med avkastningsskatt.

Understödsföreningar var vid KL:s tillkomst skattskyldiga bara för inkomst av fastighet. Detta ändrades år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308 f.), då understödsföreningar som bedrev livförsäkringsverksamhet och lämnade kapitalunderstöd med mer än 500 kronor per medlem blev skattskyldiga för all verksamhet. Bestämmelserna placerades i 53 § 1 mom. första stycket f och 54 § första stycket g KL samt i 7 § första stycket e och j SIL. År 1984 flyttades bestämmelserna till 7 § 4 och 10 mom. SIL.

I *andra stycket* finns en hänvisning till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

19 §

Bestämmelsen om producentorganisationer kommer från 7 § 4 mom. tredje stycket SIL. Den infördes år 1995 (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1614).

AVD. III UNDANTAGNA INKOMSTER OCH UTGIFTER

Avdelningen innehåller för alla inkomstslag gemensamma bestämmelser om inkomster som är skattefria och utgifter som inte skall dras av.

8 kap. Inkomster som är skattefria

Detta kapitel innehåller bestämmelser om inkomster som är skattefria. De är samtliga hämtade från 19 § KL och dess anvisningar. I så stor

utsträckning som möjligt har vi flyttat ut sådana bestämmelser som kan aktualiseras bara i ett av inkomstslagen till detta. Om bestämmelserna gäller i flera inkomstslag har vi i de flesta fall valt att ha dem i detta kapitel.

I 19 § KL finns i dag bestämmelser om skattefrihet för intäkter som knappast skulle kunna hänföras till något av inkomstslagen. Vissa av dessa har vi behållit eftersom vi av olika skäl ändå anser att de bör nämnas särskilt men vi har rensat ut de bestämmelser som enligt vår uppfattning är helt onödiga. Samtliga förändringar anges under rubriken Viktigare ändringar.

Viktigare ändringar

Följande bestämmelser har vi antingen slopat helt eller placerat i något annat kapitel.

19 § första stycket tredje ledet första delen KL
”ersättning som ...till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst”, borttaget eftersom skattepliktens avgränsning redan i dag framgår i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet, se 11 kap. 26 § och 15 kap. 13 § i förslaget. Resten av tredje ledet finns i 16 §.

19 § första stycket fjärde ledet sista delen KL
”...samt belopp...i statens tjänst”, se 11 kap. 15 §.

19 § första stycket sjunde ledet KL
ersättning åt smittbärare, borttaget eftersom skattepliktens avgränsning redan i dag framgår i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet, se 11 kap. 26 § och 15 kap. 13 § i förslaget.

19 § första stycket åttonde ledet KL
periodiskt understöd, se 11 kap. 39 §.

19 § första stycket trettonde ledet KL
barnpension m.m., se 11 kap. 34 §§.

19 § första stycket femtonde ledet KL
bestämmelsen har slopats eftersom bestämmelserna om kommunalt kontantunderstöd med bidrag av statsmedel upphävts, prop. 1973:56 bl.a. s. 71.

19 § första stycket sextonde ledet KL

vårdbidrag regleras redan i inkomstslaget tjänst, se 11 kap. 27 §. Beträffande resten av ledet, särskilt pensionstillägg m.m., se 11 kap. 28 §.

19 § första stycket tjugonde ledet KL
bostadsbidrag enligt den upphävda lagen (1988:786) om bostadsbidrag.

19 § första stycket tjugoandra ledet KL
bidrag som betalades ut under åren 1991–1993 enligt lagen (1992:148) om särskilt bidrag till ensamstående med barn.

19 § första stycket tjugofjärde ledet KL
fri resa i samband med anställningsintervju torde aktualiseras enbart i tjänst, se 11 kap. 22 §.

19 § första stycket tjugoåttonde och tjugonionde leden KL
gottgörelse från personal- eller pensionsstiftelse, se 15 kap. 10 § och 25 kap. 17 §.

19 § första stycket trettioförsta ledet KL
ränta enligt följande upphävda lagar: tullagen (1973:670), lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar och tullagen (1987:1065).

19 § första stycket trettiotredje ledet samt andra stycket KL
mervärdeskatt, se 11 kap. 1 §, 15 kap. 11 § och 41 kap. 2 §.

punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL
”Detsamma gäller i fråga om till föreningar influtna medlemsavgifter....”, se 15 kap. 7 §.

punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 19 § KL om att engångsbelopp är intäkt av tjänst behövs inte, utan framgår av 10 kap. 2 §.

punkt 1 fjärde–femte styckena av anvisningarna till 19 § KL
ersättning på grund av personskada i form av engångsbelopp eller utbyte av livränta mot sådant belopp, se 11 kap. 32 och 33 §§.

punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 19 § KL
Den första meningen och bestämmelsen om skatteplikt i den andra har tagits bort såsom onödiga eftersom skatteplikten för denna typ av

intäkter framgår ändå. Resterande del av andra meningen, se 23 §. Den tredje meningen, se 11 kap. 35 §.

punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL
den del av den tredje meningen som avser avdragsförbud, se 9 kap. 7 §.

punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL
kontant arbetsmarknadsunderstöd, borttaget eftersom skatteplikten framgår redan i dag i inkomstslaget tjänst, se 11 kap. 30 § i förslaget.

punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL
sådan arbetsplacering av flyktingar i arbetsmarknadsstyrelsens regi förekommer inte längre varför bestämmelsen om skattefrihet har tagits bort.

punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 19 § KL
förordningen (1995:559) om stipendium efter genomfört basår inom kommunal vuxenutbildning upphör att gälla den 1 januari 1998.

Kommentar till paragraferna

1 §
Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Arv, gåva m.m.

2 §
Bestämmelsen om inkomstskattefrihet för benefika förvärv är hämtad från 19 § första stycket första ledet KL där en motsvarighet funnits sedan lagens tillkomst.

I dag anges att skattefriheten vid bodelning avser vad som tillfaller make eller sambo. Bestämmelsen om sambor infördes som en följd av 1987 års familjerättsreform (SOU 1981:85, prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU19, SFS 1987:1204). Genom den allmänna hänvisningen till vad som gäller för äkta makar i lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap och genom särskild hänvisning i lagen (1987:813) om homosexuella sambor är bestämmelsen tillämplig även på registrerade partner och homosexuella sambor. Bestämmelsen omfattar alla som kan vara part i en bodelning utom dödsbon men avsikten torde vara att även dödsbons förvärv är skattefritt. Vi har därför bara angett att förvärv genom bodelning är skattefritt.

Alltsedan KL:s tillkomst har det markerats i lagen att fördel av oskift bo är skattefritt. Detta gäller fortfarande för äktenskap som ingåtts före år 1921. Vi har inte tagit med någon bestämmelse om detta utan anser att sådan – i den mån den alltjämt skulle förekomma – ändå kan innefattas i bestämmelsen om bodelning.

Lotterivinster och tävlingsvinster

3 §
Bestämmelsen om att vinster i svenska lotterier och på svenska premieobligationer är skattefria är hämtad från 19 § första stycket andra ledet KL. En motsvarighet har funnits i KL sedan lagen kom till. Ledet fick sin nuvarande utformning år 1945 (prop. 1945:264, bet. 1945:BevU47, SFS 1945:408).

I dag omfattar ledet även utländska lotterivinster m.m. som uppgår till högst 100 kronor. Vi har valt att i stället ta in beloppsgränsen i 41 kap. 26 §.

4 §
Bestämmelsen om skattefrihet för vissa tävlingsvinster motsvaras av 19 § första stycket tjugosjunde ledet KL. Den infördes genom 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

Procentsatsen höjdes år 1992 till sin nuvarande nivå (prop. 1991/92:100, bet. 1991/92:SkU23, SFS 1992:150).

Stipendier m.m.

5 §
Bestämmelsen i *första stycket* om skattefrihet för vissa stipendier motsvarar 19 § första stycket nionde och tionde leden KL. Stipendier avsedda för mottagarens utbildning har varit skattefria sedan KL:s tillkomst. Nionde ledet fick sin nuvarande lydelse år 1992 (SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1597). Bestämmelsen i tionde ledet om stipendier för andra ändamål än utbildning infördes genom 1990 års skattereform (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10 och 12, SFS 1990:1457).

Skattefriheten för andra stipendier än för utbildning gäller under den uttryckliga förutsättningen bl.a. att stipendiet inte betalas ut periodiskt. Även tidigare gällde, utan att detta direkt angavs, skattefriheten för stipendier bara om de inte utgick periodiskt. Skattefriheten för periodiska utbetalningar har sedan KL:s tillkomst varit knuten till givarens avdragsrätt, jfr prop. 1990/91:54 s. 181.

Periodiskt utgående stipendier beskattas om givaren fått avdrag för beloppet, 19 § första stycket åttonde ledet och punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL, 11 kap. 39 § och 57 kap. 7 § i förslaget. Undantag från skatteplikten medges för vissa utbetalningar från skattepriviligierade subjekt enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL, 11 kap. 39 § i förslaget. Begränsningen av begreppet stipendium i *första stycket tredje meningen* innebär därför ingen saklig ändring utan föreslås som ett förtydligande av gällande rätt, jfr SOU 1990:47 s. 39.

Andra stycket har utformats som en hänvisning.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om skattefrihet för bidrag från stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond motsvaras av punkt 1 sista stycket första meningen av anvisningarna till 19 § KL. Den infördes år 1962 (prop. 1962:147, bet. 1962:BevU51, SFS 1962:160).

Räntor

6 §

Bestämmelsen om skattefrihet för vissa uppräknade räntor är hämtad från 19 § första stycket trettioförsta ledet KL. Skattefriheten för räntor enligt 69 § 1 mom. UBL kom till år 1985 (SOU 1984:21, prop. 1984/85:180, bet. 1984/85:SkU60, SFS 1985:405). För övriga räntor infördes skattefriheten år 1986 (prop. 1985/86:150, bet. 1985/86:SkU50, SFS 1986:473).

Ledet har därefter ändrats vid ändringar i skatte-, tull- och avgiftslagstiftningen, senast år 1994 (SOU 1992:6, prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, SFS 1994:201).

7 §

Bestämmelsen om skattefrihet för vissa räntor som sammanlagt inte uppgår till 500 kronor framgår i dag av 19 § första stycket trettioandra ledet KL. Den infördes år 1987 (prop. 1987/88:44, bet. 1987/88:SkU19, SFS 1987:1204). Paragrafen justerades år 1995 på grund av ändringar i LSK (bet. 1945/94:SkU28, SFS 1995:920).

Barnbidrag m.m.

8 §

Bestämmelsen om skattefrihet för barnbidrag är hämtad från 19 § första stycket trettonde ledet KL. Den infördes år 1947 (SOU 1946:79, prop. 1947:212, bet. 1947:BevU50, SFS 1947:575) och kompletterades med förlängt barnbidrag år 1986 (prop. 1986/87:45, bet. 1986/87:SkU15, SFS 1986:1245).

Vi föreslår att bestämmelser införs också om skattefrihet för bidragsförskott och motsvarande bidrag till vissa adoptivbarn. Ifrågavarande bidrag beskattas inte i dag heller, trots att någon uttrycklig bestämmelse inte finns.

Skattefriheten för bidrag vid adoption av utländska barn kom till år 1988 (prop. 1988/89:176, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530). Bestämmelsen finns i 19 § första stycket tjugoförsta ledet KL.

Bostadsbidrag m.m.

9 §

Bestämmelserna om skattefrihet för bostadsbidrag är i dag placerade i 19 § första stycket artonde–tjugonde leden KL. För bostadsbidrag till barnfamiljer infördes skattefriheten första gången år 1960 (prop. 1960:128, bet. 1960:BevU51, SFS 1960:129). Bestämmelserna har därefter ändrats i takt med att bidragslagstiftningen förnyats, bl.a. år 1988 (prop. 1988/89:46, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530) och senast år 1993 (SOU 1992:89, prop. 1992/93:174, bet. 1993/94:SkU12, SFS 1993:1523).

De första bestämmelserna om skattefrihet för bostadstillägg till folkpensionärer infördes år 1970 (prop. 1970:70, bet. 1970:BeU40, SFS 1970:162). Den nuvarande bestämmelsen kom till år 1994 (SOU 1992:21, prop. 1993/94:173, bet. 1994/95:SkU17, SFS 1994:2044).

Bestämmelsen om skattefrihet för kommunalt bostadstillägg för handikappade infördes år 1971 (prop. 1971:104, bet. 1971:SkU36, SFS 1971:256).

Bistånd enligt socialtjänstlagen

10 §

Skattefrihet för socialbidrag framgår i dag av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL. En bestämmelse av motsvarande innehåll har funnits i KL sedan dess tillkomst. Med uttrycket "bistånd enligt socialtjänstlagen (1980:620)" avses ingen ändring i sak.

Ersättningar vid utbildning och arbetslöshet m.m.

11 §

Bestämmelserna om skattefrihet för vissa bidrag enligt studiestödslagen infördes år 1975 (prop. 1975:98, bet. 1975:SkU27, SFS 1975:327). De är i dag placerade i 19 § första stycket elfte ledet KL och har sedan tillkomsten justerats på grund av ändringar i

studiestödslagen, senast år 1988 (prop. 1987/88:176, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530). Av 1 kap. 1 § studiestödslagen framgår att internatbidrag räknas som studiestöd. Numera omfattar 6 kap. inga andra studiestöd än internatbidrag. Att vi tagit bort uttrycket *internatbidrag* innebär därför ingen saklig ändring.

12 §

Bestämmelsen i *första stycket första meningen* om att vissa bidrag till dem som deltar i arbetsmarknadsutbildning är skattefria är hämtad från 19 § första stycket elfte ledet KL och infördes år 1975, se under 11 §.

Bestämmelsen i *första stycket andra meningen* om att bidrag till arbetslösa och partiellt arbetsföra är skattefria till viss del är hämtad från punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den infördes år 1959 (prop. 1959:153, bet. 1959:BevU57, SFS 1959:515). Ursprungligen avsåg skattefriheten all ersättning men år 1973 infördes en begränsning till traktamenten och särskilda bidrag (SOU 1972:50, prop. 1973:49, bet. 1973:SkU30, SFS 1973:434).

I dag är skattefriheten angiven som "särskilt bidrag" respektive "traktamente och särskilt bidrag" och de närmare bestämmelserna om bidrag meddelas i förordning. Eftersom det bör framgå av lagen vilka slags bidrag det är fråga om har vi preciserat lagtexten. Det innebär ingen ändring i sak (prop. 1975:98 s. 11).

Bestämmelsen i *andra stycket* om skattefrihet för bidrag till vissa funktionshindrade elever följer i dag av punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den kom till år 1995 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/96:SkU15, SFS 1995:1521). Eftersom det bör framgå av lagen vilken typ av bidrag skattefriheten avser hänvisar vi dock inte till förordningen (1995:667) om bidrag till vissa funktionshindrade elever i gymnasieskolan utan beskriver i stället vilken sorts bidrag det är fråga om.

13 §

Att vissa flyttningsbidrag är skattefria framgår i dag av punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981 (prop. 1980/81:126, bet. 1980/81:AU21, SFS 1981:553). "Arbetsmarknadsmyndighet" infogades år 1987 (prop. 1987/88:34, bet. 1987/88:SkU7, SFS 1987:1156).

14 §

Bestämmelsen om att introduktionsersättning för flyktingar är skattefri är hämtad från 19 § första stycket tolfte ledet KL. Den infördes år 1992 (Ds 1991:79, prop. 1991/92:172, bet. 1992/93:SfU1, SFS 1992:1069).

15 §
Bestämmelsen om att bistånd enligt lagen om asylsökande (1994:137) är skattefri är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den infördes år 1995 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/96:SkU15, SFS 1995:1521).

Ersättningar vid sjukdom och olycksfall

Försäkringsersättningar vid sjukdom och olycksfall

16 §
Bestämmelsen i *första stycket* om att försäkringsersättningar vid sjukdom eller olycksfall är skattefria förutsatt att försäkringen inte tecknats i samband med tjänst är hämtad från andra delen av 19 § första stycket tredje ledet KL.

Vid KL:s tillkomst omfattades bara ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar av skattefriheten. År 1950 utvidgades det skattefria området till att omfatta även ersättningar från andra försäkringar, t.ex. ansvarighetsförsäkringar. Samtidigt infördes förutsättningen att skattefriheten inte gäller försäkringar som tecknats i samband med tjänst. Även undantaget för *pension* kom till detta år (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BeU49, SFS 1950:308).

Livräntor har ingått i undantagen sedan KL:s tillkomst. År 1977 ändrades det till att endast avse livräntor i den mån de är skattepliktiga enligt "32 § 1 mom. eller 2 mom. KL" (prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41).

Undantaget för *trafikförsäkringar* infördes år 1961 (prop. 1961:5, bet. 1961:BevU2, SFS 1961:42) och för *skadeståndsförsäkringar* år 1977 (beträffande förarbeten se föregående stycke).

Syftet med utformningen av *andra stycket* är att undvika den dubbelreglering som dagens utformning av 19 § första stycket tredje ledet innebär.

Definitionen av skadeståndsförsäkring i *tredje stycket* är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den kom till när undantaget för skadeståndsförsäkringar infördes år 1977 (beträffande förarbeten se ovan).

17 §
Bestämmelsen i *första stycket* om att belopp som betalas ut på grund av kapitalförsäkring är skattefria är hämtad från 19 § första stycket fjärde ledet KL. Den fick sin nuvarande lydelse år 1950, se under 16 §.

Bestämmelsen i *andra stycket* om skattefrihet för vinstandelar är hämtad från 19 § första stycket sjätte ledet KL. En bestämmelse om

skattefrihet fanns med i KL vid dess tillkomst. Den avsåg då annan försäkring än livränteförsäkring. År 1950 ändrades den till att omfatta annan försäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tecknats i samband med tjänst (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Sin nuvarande lydelse fick bestämmelsen år 1969 (prop. 1969:120, bet. 1969:BevU60, SFS 1969:749).

Hänvisningen i *tredje stycket* till de särskilda bestämmelserna om skatteplikt för utfallande belopp på grund av avtalsgruppsjukförsäkring är i dag placerad i 19 § tredje stycket KL. Den infördes år 1990 (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

Offentliga ersättningar vid sjukdom och olycksfall

18 §

Bestämmelsen om skattefrihet för handikappersättning är hämtad från 19 § första stycket sextonde ledet KL. En bestämmelse med liknande innehåll infördes år 1964 (prop. 1964:33, bet. 1964:BevU20, SFS 1964:70). Den har ändrats år 1974 (SOU 1974:20, prop. 1974:132, bet. 1974:SkU54, SFS 1974:769) och år 1982 (prop. 1981/82:216, bet. 1981/82:SfU18, SFS 1982:779). Skattefriheten för ersättning för resor i vissa fall är i dag placerad i 19 § första stycket sextonde ledet KL. Den kom till år 1990 (prop. 1989/90:62, bet. 1989/90:SkU32, SFS 1990:335).

19 §

Bestämmelsen i *första meningen* om skattefrihet för bidrag till handikappades motorfordon är hämtad från punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL. En motsvarighet infördes ursprungligen år 1960 (prop. 1960:165, bet. 1960:BevU77, SFS 1960:604) och ändrades år 1988 (Ds S 1986:11, prop. 1987/88:99, bet. 1987/88:SfU23, SFS 1988:359). Bestämmelserna i *andra meningen* kom också till år 1988.

20 §

Att vissa hemsjukvårdsbidrag är skattefria framgår i dag av 19 § första stycket sextonde ledet KL som infördes år 1964 (prop. 1964:33, bet. 1964:BevU20, SFS 1964:70). Bestämmelsen om hemvårdsbidrag lades till år 1988 (SOU 1979:59, prop. 1987/88:176, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530).

21 §
Bestämmelsen om skattefrihet för assistansersättning är hämtad från 19 § första stycket sjuttonde ledet KL. Det infördes år 1993 (SOU 1991:46, prop. 1992/93:159, bet. 1992/93:SkU12, SFS 1993:1523).

22 §
Bestämmelsen om skattefrihet för ersättning på grund av riskgarantier är hämtad från förordningen (1962:42) om skattefrihet för belopp som utgår på grund av vissa s.k. riskgarantier. Skattefriheten infördes år 1962 (prop. 1962:6, bet. 1962:BevU10, SFS 1962:42). Den innnebar en utvidgning av bestämmelserna i en år 1958 införd förordning (SFS 1958:173).

Ersättningar till arbetsgivare

23 §
Bestämmelsen om skattefrihet för vissa ersättningar som en arbetsgivare erhåller från försäkringskassan har i dag sin motsvarighet i punkt 1 sjätte stycket andra meningen av anvisningarna till 19 § KL. Sjätte stycket infördes år 1954 (prop. 1954:64, bet. 1954:BevU31, SFS 1954:204).

Ersättningar vid sakskador

24 §
Bestämmelsen om skattefrihet för försäkringsersättning och vissa skadestånd för egendomsskador är i dag placerad i 19 § första stycket femte ledet KL. En bestämmelse om skattefrihet för försäkringsersättning för fast och lös egendom har funnits i KL sedan dess tillkomst. År 1981 utvidgades området till att avse skadeståndsersättningar (SOU 1977: 86 och 87, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295).

I *tredje stycket* har vi tagit in en hänvisning till reglerna om hur skattefria försäkringsersättningar beaktas vid beräkningen av kapitalvinst på fastigheter.

25 §
Att vinstandelar och premieåterbetalningar på grund av skadeförsäkringar är skattefria framgår i dag av 19 § första stycket sjätte ledet KL. Bestämmelsen infördes år 1969 (prop. 1969:120, bet. 1969:BevU60, SFS 1969:749).

Underhåll till patient eller till intagen

26 §

Bestämmelsen om att underhåll till en patient på sjukhus eller till en intagen är skattefritt är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL. En motsvarighet har funnits i lagen sedan dess tillkomst.

Begravningshjälp

27 §

Bestämmelsen om skattefrihet för begravningshjälp är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den har funnits i KL sedan lagen kom till. Tillägget att tjänstepension för tid efter den pensionsberättigades död inte räknas som begravningshjälp infördes år 1983 (prop. 1982/83:157, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311).

Ersättningar vid inställelse i domstol

28 §

Bestämmelsen om skattefrihet för vittnesersättning m.m. till den som inställt sig inför domstol – utan att det skett yrkesmässigt – har hämtats från 19 § första stycket tjugotredje ledet KL. Bestämmelsen infördes år 1986 (prop. 1985/86:150, bet. 1985/86:SkU50, SFS 1986:473).

Bär-, svamp- och kottplockning

29 §

Skattefriheten för den som plockar och avyttrar vilda bär, svamp och kottar i mindre omfattning framgår i dag av 19 § första stycket trettionde ledet KL. Bestämmelsen, som ursprungligen gällde bara bär och svamp, infördes år 1981 (prop. 1980/81:139, bet. 1980/81:SkU50, SFS 1981:388). Skattefriheten utökades till kottar år 1988 (prop. 1988/89:57, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530).

Vid skattereformen år 1990 behölls tidigare anknytning till begreppet rörelse, eftersom skattefriheten gällde även i inkomstslaget jordbruksfastighet. Vi har utformat avgränsningen fristående från den äldre indelningen i inkomstslag. Med uttrycket ”i sig utgör näringsverksamhet” vill vi markera att skattefriheten inte gäller om plockningsverksamheten ensamt för sig uppfyller kriterierna för

inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller främst i fråga om lantbruksenheter.

Blodgivning m.m.

30 §
Bestämmelsen om skattefrihet för ersättning vid organdonation m.m. är hämtad från 19 § första stycket tjugosjätte ledet KL. Den infördes år 1990 (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

Hittelön m.m.

31 §
Bestämmelsen om skattefrihet för hittelön m.m. är i dag placerad i 19 § första stycket tjugofemte ledet KL. Den infördes genom 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

Vi har genomgående i lagen bytt *egendom* mot *tillgångar*, se avsnitt 2.4.2. Om detta innebär att det blir mer naturligt att tillämpa skattefriheten även i fråga om ersättning för förhindrande av skada på annat än materiella ting, t.ex. manipulation av betalningsanvisningar eller liknande, ser vi det inte som någon nackdel.

Inkomster från vissa fastigheter

32 §
Bestämmelsen om skattefrihet för ägare till vissa fastigheter som inte påförs något taxeringsvärde är hämtade från 54 § första stycket c och d KL samt 7 § 7 mom. SIL.

Sedan KL:s tillkomst har ägare av sådana fastigheter som var undantagna från fastighetsskatt varit befriade från skatt på intäkter från dessa fastigheter. Regleringen av skattefriheten för själva fastigheten gjordes då i 5 § KL. I samband med tillkomsten av fastighetstaxeringslagen (1979:1152) fick reglerna sin nuvarande utformning, år 1980 (SOU 1979:81, prop. 1980/81:61, bet. 1980/81:SkU17, SFS 1980:957). 7 § 7 mom. SIL kom dock till i samband med att beskattningen av juridiska personer helt flyttades till SIL år 1984 (SOU 1977:86, prop. 1984/85:70, bet. 1884/85:SkU23, SFS 1984:1060 och 1061).

Sjöinkomster

33 §
Inkomster som beskattas med sjömansskatt är skattefria enligt KL. Bestämmelsen är hämtad från 19 § första stycket fjortonde ledet KL. Den kom till år 1958 (SOU 1949:27, prop. 1958:92, bet. 1958:BevU40, SFS 1958:296).

9 kap. Utgifter som inte skall dras av

Detta kapitel innehåller bestämmelser om utgifter som inte skall dras av. De är samtliga hämtade från 20 § KL och dess anvisningar och gäller för alla inkomstslag. 20 § KL innehåller i dag ett stort antal bestämmelser som företrädesvis aktualiseras bara i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom det inte kan uteslutas att de kan förekomma även i något annat inkomstslag har vi ändå, med några undantag, placerat dem i detta gemensamma kapitel. Samtliga förändringar anges under rubriken Viktigare ändringar.

Viktigare ändringar

I dag finns i 20 § första stycket KL en grundläggande bestämmelse om att avdrag från bruttointäkten får göras för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Regeln har funnits där sedan KL:s tillkomst. I paragrafens andra stycke och dess anvisningar regleras när avdrag inte får göras. Vi anser att det i stället skall framgå av de olika inkomstslagen att kostnaderna för intäkternas förvärvande och bibehållande skall dras av och att detta kapitel skall innehålla bestämmelser bara om utgifter som inte skall dras av.

I 20 § andra stycket fjärde ledet KL finns i dag avdragsförbud för bl.a. lön till make och barn under 16 år. I punkt 2 av anvisningarna till 20 § KL finns ytterligare bestämmelser om lön till barn. Vi har placerat dessa bestämmelser i 55 kap. om familjebeskattning där även bestämmelserna om inkomstuppdelning mellan makar finns (anvisningarna till 52 § KL).

Eftersom ett mål varit att kapitlet skall omfatta bara reella avdragsförbud har vi inte tagit med den upplysning som i dag finns i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL om att avdrag *får* göras i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. etc. Med samma motivering har vi flyttat ut bestämmelserna om avdrag för avgifter till arbetsgivarorganisationer till inkomstslaget näringsverksamhet, 16

kap. 12 §. Bestämmelsen om arbetsrättsliga skadestånd har vi också placerat i näringsverksamhet, 16 kap. 15 §.

Avdragsförbudet i 20 § andra stycket 26 ledet avseende ingående mervärdesskatt har vi placerat i 16 kap. 16 § men med hänvisning från 12 kap. 1 § och 41 kap. 2 §. Ett sådant avdrag skulle främst kunna aktualiseras i näringsverksamhet.

I punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § KL finns i dag bestämmelser som begränsar avdragsrätten för representationskostnader. Eftersom sådana kostnader framför allt förekommer i inkomstslaget näringsverksamhet har vi placerat dem där (16 kap. 3 §) men med hänvisning från övriga inkomstslag (12 kap. 1 § och 41 kap. 2 §).

I punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL finns i dag särskilda bestämmelser om utländsk skatt. Även dessa har vi placerat i näringsverksamhet (15 kap. 12 § och 16 kap. 18 och 19 §§) med hänvisningar från övriga inkomstslag (11 kap. 1 §, 12 kap. 1 § och 41 kap. 2 §).

Vi har inte tagit med någon motsvarighet till avdragsförbudet i 20 § andra stycket

– sjunde ledet KL för ränta enligt den upphävda tullagen (1987:1065),

– sextonde ledet KL för underlåtenhet att göra avdrag enligt den upphävda lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, och

– tjugotredje ledet KL för avgift enligt den upphävda 18 § i lagen (1902:71 s. 1) innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar.

Vi har inte heller tagit med någon motsvarighet till avdragsförbudet i 20 § andra stycket sjätte ledet KL för avbetalning på skuld eftersom en avbetalning på en skuld inte kan anses som en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Levnadskostnader m.m.

2 §

Avdragsförbudet för levnadskostnader och förtydligandet avseende gåvor och vissa andra utgifter är hämtade från 20 § andra stycket första ledet KL samt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL. Förbudet har varit en av de grundläggande principerna i KL sedan lagen tillkom. Även förtydligandet har funnits med sedan dess. Avdragsförbudet utvecklas ytterligare i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 46 § KL. Vi har inte tagit med någon motsvarighet till den bestämmelsen eftersom vi anser att den är onödig.

3 §

Avdragsförbudet för periodiska understöd inom ett hushåll är hämtat från 20 § andra stycket första ledet KL. Beträffande förarbeten, se 2 §.

Den skattskyldiges arbetsinsats m.m.

4 §

Bestämmelsen om att värdet av den skattskyldiges eget arbete och ränta på hans egna kapital inte skall dras av är hämtad från 20 § andra stycket tredje och fjärde leden KL och har funnits i KL sedan dess tillkomst. Med begränsningen avseende räntefördelning vill vi bara förtydliga vad som gäller redan i dag.

Svenska allmänna skatter

5 §

Bestämmelsen i *första meningen* om att avdrag inte medges för svenska allmänna skatter är hämtad från 20 § andra stycket femte ledet KL. Definitionen i *andra meningen* är i dag placerad i punkt 3 av anvisningarna till 20 § KL. En motsvarighet har funnits i KL sedan lagen kom till.

Avdrag för fastighetsskatt regleras i 16 kap. 17 § och skogsvårdsavgifter har upphört, varför bestämmelserna om dessa har utelämnats. Även församlingsskatten har utelämnats, se kommentaren till 1 kap. 3 §.

Vissa särskilda förluster

6 §

Avdragsförbudet för vissa förluster är hämtat från 20 § andra stycket tjugofjärde ledet och punkt 5 första stycket av anvisningarna till 20 § KL. En motsvarighet har funnits i lagen sedan den kom till. Bestämmelserna fick i stort sett sin nuvarande utformning år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295) men justerades vid 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 och prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421).

Som anges i avsnitt 2.4.2. använder vi *kapitalvinst* och *kapitalförlust* i stället för nuvarande *realisationsvinst* och *realisationsförlust*. Vi har därför tagit bort begreppet kapitalförlust ur bestämmelsen.

I Kapitalförlustredningens betänkande SOU 1995:137 föreslås att begreppet kapitalförlust utmönstras.

Vi har inte tagit med bestämmelsen i punkt 5 andra stycket c av anvisningarna till 20 § KL. I likhet med utredningen menar vi att bestämmelsen numera saknar självständig betydelse (a.a. s. 57).

Kostnader som motsvarar vissa ej beskattade inkomster

7 §

Bestämmelserna i *första stycket* om att avdrag inte skall ske för kostnader som skall täckas av vissa skattefria ersättningar är i dag placerade i 19 § första stycket elfte ledet och sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Motsvarigheten finns i förslagets 8 kap. 11–13 §§. Beträffande förarbeten hänvisas dit.

Bestämmelserna i *andra stycket* att kostnader avseende skattefria inkomster från vissa fastigheter inte skall dras av är ny. Någon saklig ändring är dock inte avsedd utan bestämmelsen införs som ett klargörande av vad som gäller redan i dag. Skattefriheten har vi tagit in i 8 kap. 32 §.

8 §

Bestämmelsen i *första stycket* om kostnader som hänför sig till intäkter som är undantagna från beskattning genom dubbelbeskattningsavtal har hämtats från 74 § KL och 22 § första meningen SIL. Den nuvarande utformningen kom till år 1986 (Ds B 1981:10, prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43, SFS 1986:465). Vid lagstiftningen tillkomst fanns en motsvarande bestämmelse som avsåg förbud mot underskott som uppkommit vid inkomstberäkningen.

Bestämmelsen i *andra stycket* om undantag för kostnader som avser vissa skattebefriade utdelningar, är hämtad från 22 § andra meningen SIL. Den infördes år 1986. Efter ett par tekniska justeringar återfick den år 1994 i stort sett sin ursprungliga utformning (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

Bär-, svamp- och kottplockning

9 §

Bestämmelsen om att kostnader för bl.a. bärplockning inte skall dras av är hämtad från 20 § andra stycket andra ledet KL. Den infördes år 1981 (prop. 1980/81:139, bet. 1980/81:SkU50, SFS 1981:388). Begränsningen för kottar kom till år 1988 (prop. 1988/89:57, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530).

Räntor

10 §

Bestämmelsen om att studiemedelsräntor inte skall dras av är hämtad från 20 § andra stycket sjunde ledet KL. År 1968 infördes det ursprungliga förbudet för avdrag för s.k. studiemedelsavgift (prop. 1968:81, bet. 1968:BevU60, SFS 1968:544). Bestämmelsen ändrades senast år 1988 då studiemedelssystemet reformerades och avgiften i stället kom att betecknas ränta (SOU 1987:39, prop. 1987/88:116, bet. 1987/88:SfU26, SFS 1988:878).

11 §

Bestämmelser om avdragsförbud för räntor och avgifter på skatter m.m. är hämtade från sjunde ledet. De infördes år 1992 (SOU 1988:60, prop. 1991/92:93, bet. 1991/92:SkU19, SFS 1992:651). Ledet har därefter ändrats vid ändringar i skatte-, tull- och avgiftslagstiftningen, senast år 1994 (SOU 1992:6, prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, SFS 1994:201).

Företagsbot och sanktionsavgifter

12 §

12 § första strecksatsen
Avdragsförbudet för företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken är hämtat från 20 § andra stycket fjortonde ledet KL. Det infördes år 1986 (Ds Ju 1981:3, prop. 1985/86:23, bet. 1985/86:JuU13, SFS 1986:121).

12 § andra strecksatsen
Avdragsförbudet för sådan straffavgift som enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken i vissa fall påförs en advokat som tilldelats varning är hämtat från 20 § andra stycket femtonde ledet KL. Det infördes år 1982 (prop. 1982/83:42, bet. 1982/83:SkU12, SFS 1982:1208).

12 § tredje strecksatsen
Avdragsförbudet för överlastavgifter enligt lagen (1972:435) om överlastavgift är hämtat från 20 § andra stycket åttonde ledet KL. Det infördes år 1972 (bet. 1972:TU13, SFS 1972:436).

12 § fjärde strecksatsen
Avdragsförbudet för avgifter enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor är hämtat från 20 § andra stycket tjugoförsta ledet KL. Det infördes år 1984 (prop. 1983/84:192, bet. 1983/84:SkU46, SFS 1984:497).

12 § femte strecksatsen
Avdragsförbudet för avgifter enligt 11 kap. 16 § och 13 kap. 6 a § aktiebolagslagen (1975:1385) är hämtade från 20 § andra stycket tjugosjunde ledet KL. Det infördes år 1994 (SOU 1994:85, prop. 1994/95:67, bet. 1994/95:SkU4, SFS 1994:1781).

12 § sjätte strecksatsen
Avdragsförbudet för felparkeringsavgifter och förhöjda avgifter enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift är hämtat från 20 § andra stycket sjuttonde ledet KL. Det infördes år 1976 (Ds K 1973:6, prop. 1975/76:106, bet. 1975/76TU:14, SFS 1976:205).

12 § sjunde strecksatsen
Avdragsförbudet för avgifter enligt arbetsmiljölagen (1977:1160), avseende bl.a. brott mot informationsplikt om hälsofarliga tekniska anordningar, är hämtat från 20 § andra stycket elfte ledet KL. Det

infördes år 1994 (SOU 1993:81, prop. 1993/94:186, bet. 1993/94:AU15, SFS 1994:581).

12 § åttonde strecksatsen
Avdragsförbudet för överförbrukningsavgifter enligt ransoneringslagen (1978:268) är hämtat från 20 § andra stycket nittonde ledet KL. Det infördes år 1978 (Ds H 1975:3, prop. 1977/78:75, bet. 1977/78:FöU13, SFS 1978:271).

12 § nionde strecksatsen
Avdragsförbudet för vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg är hämtat från 20 § andra stycket tjugonde ledet KL. Det införes år 1983 (prop. 1983/84:68, bet. 1983/84:SkU16, SFS 1983:1051).

12 § tionde strecksatsen
Avdragsförbudet för övertidsavgifter enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673) är hämtat från 20 § andra stycket tolfte ledet KL. Det infördes år 1982 (SOU 1981:5, prop. 1981/82:154, bet. 1982/83:SkU12, SFS 1982:1208).

12 § elfte strecksatsen
Avdragsförbudet för kontrollavgifter enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering är hämtat från 20 § andra stycket artonde ledet KL. Det infördes år 1984 (prop. 1983/84:192, bet. 1983/84:SkU46, SFS 1984:497).

12 § tolfte strecksatsen
Avdragsförbudet för lagringsavgifter enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol är hämtat från 20 § andra stycket tjugoandra ledet KL. Det infördes år 1984 (Ds I 1984:10, prop. 1984/85:53, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1086). Avdragsförbudet för avgifter enligt lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet är också hämtat från tjugoandra ledet. Det infördes år 1985 (prop. 1984/85:172, bet. 1984/85:FöU13, SFS 1985:638).

12 § trettonde strecksatsen
Avdragsförbudet för byggnads- och tilläggsavgifter enligt 10 kap. plan- och bygglagen (1987:10) är hämtat från 20 § andra stycket nionde ledet KL. Det ersatte år 1988 (Ds I 1986:1, prop. 1987/88:82, bet. 1987/88:NU30, SFS 1988:219) bestämmelser om avdragsförbud för påföljder vid olovligt byggande enligt äldre lagstiftning (prop. 1975/76:164, bet. 1975/76:CU29, SFS 1976:669).

12 § fjortonde strecksatsen
Avdragsförbudet för avgifter enligt 10 kap. 7 § utlänningslagen (1989:529) för den som har en anställd som saknar arbetstillstånd är hämtat från 20 § andra stycket tionde ledet KL. Det ersatte år 1989 (SOU 1988:1, prop. 1988/89:86, bet. 1988/89:SfU19, SFS 1989:545) motsvarande påföljder enligt äldre lagstiftning (Ds A 1981:8, prop. 1981/82:146, bet. 1982/83:SkU12, SFS 1982:1208).

12 § femtonde strecksatsen
Avdragsförbudet för avgifter enligt 10 kap. 5 § lagen (1994:1776) om skatt på energi är hämtat från 20 § andra stycket tjugofemte ledet KL. Det infördes år 1994 (SOU 1994:85, prop. 1994/95:54, bet. 1994/95:SkU4, SFS 1994:1781).

Arbetsgivaransvar

13 §
Avdragsförbudet för belopp som en arbetsgivare påförs enligt 75 § UBL för att han inte gjort skatteavdrag är hämtat från 20 § andra stycket sextonde ledet KL. Det infördes år 1975 (prop. 1975/76:70, bet. 1975/76:SkU18, SFS 1975:1174).

AVD. IV INKOMSTSLAGET TJÄNST

I 10–12 kap. behandlas inkomstslaget tjänst. I det första och inledande 10 kap. dras gränserna gentemot övriga inkomstslag upp och där markeras inkomstslagets karaktär av uppsamlingspost. Där finns vidare de flesta bestämmelser om när intäkterna skall beskattas och kostnaderna dras av. Kapitlet avslutas med den bestämmelse som i dag ramar in inkomstslaget tjänst, nämligen hur beräkningen av överskott och underskott skall göras.

I 11 kap. finns närmare bestämmelser om de olika intäkterna och i vilken utsträckning de skall tas upp som intäkt eller är skattefria.

I 12 kap. exemplifieras olika slags avdragsgilla kostnader och där finns även bestämmelser om kostnader som inte skall dras av. De särskilda bestämmelserna om beskattningstidpunkten för kostnader i hobbyverksamhet har också fått sin plats i 12 kap.

Bland bestämmelserna för inkomstslaget tjänst finns i KL även villkoren för pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (punkterna 1 och 3 av anvisningarna till 31 § KL). Eftersom dessa bestämmelser har betydelse även utanför inkomstslaget tjänst har vi

placerat dem i en särskild avdelning (AVD. IX) tillsammans med reglerna om pensionssparavdrag (53 och 54 kap.).

10 kap. Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst

I 10 kap. har samtliga bestämmelser som behandlar gränsdragningen gentemot övriga inkomstslag placerats. Som en konsekvens av detta krävs i vissa fall en dubblering, som vi med hänsyn till systematiken ändå tycker är acceptabel. Utöver inkomstslagets omfattning har vi i 10 kap. placerat även de viktigaste bestämmelserna om beskattningstidpunkten samt den avslutande bestämmelsen om hur beräkningen av överskott och underskott görs och att ett underskott skall dras av närmast följande beskattningsår. I kapitlet definieras också pension, men definitionerna av pensionsförsäkring och pensionssparkonto har samlats i 53 kap. Här finns även en hänvisning till bestämmelserna om att vissa utdelningar, kapitalvinster, förmåner och andra intäkter, som i och för sig räknas till inkomstslaget tjänst, behandlas i andra kapitel.

Bakgrund

Ursprungligen hänfördes till inkomstslaget tjänst varje fast eller tillfällig arbetsanställning, medan tillfälliga uppdrag hänfördes till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. År 1955 (förarbeten, se nedan) i samband med införandet av ett särskilt schablonavdrag i inkomstslaget tjänst flyttades tillfälliga inkomster över till tjänst. Inkomstslaget tjänst kom därefter att omfatta all tillfälligt bedriven inkomstgivande verksamhet. I samband med 1990 års skattereform ändrades 31 § KL och blev en uppsamlingspost för skilda slags intäkter (förarbeten, se under 1 §). Syftet var främst att fånga in överskott av s.k. hobbyverksamhet.

Större ändringar

En av nyheterna är att vi smält samman vissa av bestämmelserna i 31 § och 32 § 1 mom. KL. Så anges till en början att intäkter och kostnader på grund av tjänst räknas till inkomstslaget tjänst (1 §). Därefter definieras vad som avses med tjänst och att rätt till exempelvis pension behandlas som tjänst (2 §). En annan nyhet är en erinran

om att kapitalvinster på övrig lös egendom i vissa fall beskattas i inkomstslaget tjänst (4 §). Den har tillkommit för att gränsdragningen gentemot inkomstslaget kapital skall bli tydlig.

Kommentar till paragraferna

Avgränsningen

1 §

Vårt mål har varit att i möjligaste mån smälta samman 31 § och 32 § 1 mom. KL. I *första stycket* anges därför att intäkter och kostnader på grund av tjänst räknas till inkomstslaget tjänst. Därefter definieras begreppet tjänst i *andra stycket*. Av 2 § framgår sedan att som tjänst behandlas till exempel rätt till pension. Följaktligen kommer intäkter på grund av rätt till pension att räknas till inkomstslaget tjänst utan att vi behöver upprepa detta så som i dag sker i 32 § 1 mom. KL.

I *tredje stycket* finns bestämmelsen om att inkomstslaget tjänst är ett restinkomslag och att hit hänförs sådana intäkter och kostnader som inte räknas till något av de övriga inkomstslagen. Gränsdragningen har sedan KL:s tillkomst varit placerad i 31 § första stycket KL. De viktigaste ändringarna gjordes år 1955 (SOU 1954:18, prop. 1955:59, bet. 1955:BevU18, SFS 1955:122) och år 1990 (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

2 §

Rätt till pension, livränta m.m. behandlas som tjänst. Följaktligen räknas intäkter och kostnader på grund av rätt till pension till inkomstslaget tjänst. Vi har valt att väva samman vissa bestämmelser som i dag är placerade i både 31 § och 32 § 1 mom. KL, jfr vad som sagts under 1 §. I KL:s ursprungliga lydelse likställdes både pension, livränta, undantagsförmåner och vissa periodiska understöd med tjänst.

Bestämmelserna om livränta byggdes år 1950 ut som en följd av ändrade försäkringsrättsliga regler (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). År 1973 tillkom för de periodiska understöden kopplingen till de skattefria bestämmelserna i 19 § KL (SOU 1972:87, prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113).

År 1984, i samband med ändrade beskattningsregler för livräntor vid avyttring av tillgångar, ändrades även 31 § (Ds Fi 1984:1, prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52, SFS 1984:498).

Nedan anger vi varifrån de olika begreppen i 2 § är hämtade:

1. Pension: 31 § andra stycket a och 32 § 1 mom. första stycket b KL.

2. Livränta m.m.: 31 § andra stycket b och del av 32 § 1 mom. c KL samt 31 § första stycket e och 32 § 1 mom. f. KL.

3. Ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring: 31 § c och 32 § 1 mom. e KL

4. Engångsbelopp: 32 § 1 mom. första stycket g KL.

5. Undantagsförmåner: 31 § första stycket d och 32 § 1 mom. f KL.

Punkten 6 har vi lagt till eftersom det i de angivna paragraferna finns sådant som annars knappast kan anses som ett utflöde av någon"tjänst".

3 §

I paragrafen finns en uppräkning av sådant som inte faller in under definitionen av tjänst men som behandlas som tjänst.

I dag finns i punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL en bestämmelse om att förbjudna lån skall tas upp som intäkt om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Vi föreslår att själva gränsdragningen görs i 10 kap. och att skatteplikten regleras i 11 kap. (38 §) även om det innebär en viss dubblering. Beträffande förarbeten, se under 11 kap. 38 §. Regeln omfattar även beskattningen av fysiska personer som är delägare i handelsbolag om handelsbolaget är delägare i ett aktiebolag och detta lämnar ett förbjudet lån till handelsbolaget.

Bestämmelsen om avskattning av pensionsförsäkring har tagits in i 53 kap. 18 §. Den är i dag placerad i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 31 § KL. Beträffande förarbeten, se under 53 kap. 18 §.

Bestämmelserna om att avskattningen av ett pensionssparkonto skall tas upp som intäkt, i dag placerade i 32 § 1 mom. första stycket j och andra stycket KL, har tagits in i 53 kap. 30 §. Beträffande förarbeten se under 53 kap. 30 §.

4 §

Bestämmelsen om att intäkter och kostnader vid vissa avyttringar räknas till inkomstslaget tjänst är ny. Regleringen av i vilka fall detta skall ske finns i 40 kap. 6 §.

5 §

Paragrafen behandlar räntor för utbildning m.m., lön till en delägare från ett handelsbolag samt intäkter och kostnader när en fastighet innehas som löneförmån.

I dag finns en bestämmelse i 33 § 1 mom. fjärde stycket KL om att räntor på lån för utbildning m.m. hänförs till inkomst av kapital. Vid KL:s tillkomst medgavs enligt 33 § 1 mom. sista stycket KL avdrag för sådana räntor i inkomstslaget tjänst. År 1985 i samband med införandet av den förenklade självdeklarationen fördes avdragsrätten över till inkomstslaget kapital (SOU 1984:21, prop. 1984/85:180, bet. 1984/85:SkU60, SFS 1985:405). Vi anser att bestämmelsen är en gränsdragningsbestämmelse.

Att en delägare i ett handelsbolag inte beskattas i inkomstslaget tjänst för lön från bolaget framgår i dag av punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL. En i stort sett likalydande bestämmelse har funnits i KL sedan dess tillkomst, ursprungligen i punkt 8 av anvisningarna. Vi har tagit bort bl.a. enkla bolag och rederier. Eftersom dessa inte är juridiska personer kan någon egentlig lön aldrig betalas ut från dem.

Den som enligt bestämmelserna i 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) likställs med en fastighetsägare beskattas inte i inkomstslaget tjänst på grund av fastighetsinnehavet även om fastigheten innehas som en löneförmån. Bestämmelsen, som är hämtad från 32 § 1 mom. fjärde stycket KL, kom till år 1953 (prop. 1953:186, bet. 1953:BevU49, SFS 1953:400).

Definitioner

Pension

6 §

Definitionen av pension är i dag placerad i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 31 § KL. Resten av anvisningspunkten har placerats i 53 kap. men definitionen av pension har vi placerat här eftersom den inte enbart avser pensionssparande.

Definitionen infördes år 1932 som en följd av ändrade regler på försäkringsrättens område (prop. 1932:220, bet. 1932:BevU42, SFS 1932:291). År 1959, i samband med införandet av bestämmelserna om allmän tilläggspension, utökades definitionen (SOU 1959:12, prop. 1959:175, bet. 1959:L2U50, SFS 1959:564).

Att belopp som betalas ut från pensionssparkonto också räknas som pension är en följd av de år 1993 införda reglerna om individuellt pensionssparande (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938) och (SOU 1992:67, SOU 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50 och 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU15 och 16, SFS 1993:1542).

I paragrafens andra stycke finns en hänvisning till 53 kap. där bl.a. pensionsförsäkring och pensionssparkonto definieras.

Periodiskt understöd

7 §

Bestämmelsen om att varje utbetalning (dvs. oberoende av krav på periodicitet) från en s.k. familjestiftelse anses som periodiskt understöd är hämtad från punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL. Där har den funnits i stort sett oförändrad sedan lagens tillkomst. För att markera att bestämmelsen omfattar allt som utgår från en sådan sammanslutning har vi lagt till *förmån*.

Försäkring tecknad i samband med tjänst

8 §

Förutsättningarna för att en sjuk- eller olycksfallsförsäkring skall anses tecknad i samband med tjänst är i dag placerade i punkt 1 tjugoförsta stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelsen kom till år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308).

Beskattningstidpunkten

Intäkter

9 §

Bestämmelsen i *första stycket* om när intäkter skall beskattas ger uttryck för den s.k. kontantprincipen. Bestämmelsen är hämtad från 41 § KL och punkt 4 av anvisningarna till denna och fanns med redan vid KL:s tillkomst. Vi har inte tagit med en bestämmelse om att beskattning skall ske oberoende av om inkomsten intjänats under beskattningsåret eller tidigare eftersom vi anser att en sådan bestämmelse är onödig.

Andra stycket har utformats som en hänvisning till de särskilda regler om beskattningstidpunkten som gäller för avskattning av behållning på pensionssparkonto och avskattning av pensionsförsäkring.

10 §
Bestämmelsen om beskattningstidpunkten för förmån av resa på tåg är hämtad från punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. Den infördes år 1996 (SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651).

11 §
Bestämmelsen behandlar beskattningstidpunkten för den som på grund av sin tjänst förvärvat värdepapper på förmånliga villkor. Den är hämtad från punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL där den infördes år 1989 (SOU 1989:33, prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1017).

Kostnader

12 §
Bestämmelsen i *första stycket* om när kostnader skall dras av, också det ett uttryck för kontantprincipen, har i dag sin motsvarighet i 41 § KL och punkt 4 (tidigare punkt 2) av anvisningarna till denna och har funnits sedan KL:s tillkomst. Vi har inte tagit med en bestämmelse om att kostnader skall dras av även om de avser inkomster som förvärvats tidigare eller kommer att inflyta senare eftersom vi anser att en sådan bestämmelse är onödig.

Andra stycket har utformats som en hänvisning till de särskilda regler om beskattningstidpunkten som gäller för avdrag i hobbyverksamhet.

13 §
I paragrafen, som hämtats från 41 § andra stycket KL, regleras när avdrag får göras för vissa skatter och avgifter. Bestämmelserna infördes år 1966 (stencil Fi 1965:4, prop. 1966:103, bet. 1966:BevU42, SFS 1966:274).

Vi har utelämnat ränta, eftersom det inte längre kan ingå någon avdragsgill ränta i slutlig eller tillkommande skatt. Vi har inte heller tagit med bestämmelsen om avdrag för fastighetsskatt eftersom sådant avdrag inte kan ske i tjänst.

Överskott och underskott

14 §

Bestämmelsen om hur överskott och underskott beräknas och om avdragsrätt för underskott är hämtad från 34 § KL.

Den hade sin motsvarighet vid KL:s tillkomst men regleringen av avdrag för underskott kom till vid 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

11 kap. Intäkter i tjänst

Kapitlet innehåller bestämmelser dels om de olika intäkterna, dels om ersättningar som är skattefria trots att de betalas ut på grund av tjänst. Motsvarigheten i dag finns i 32 § KL med anvisningar. Regleringen i 32 § 1 mom. KL har sedan lagens tillkomst varit inriktad på att täcka in både kontant lön och naturaförmåner. Där anges också att pension, livränta, undantagsförmåner, periodiska understöd och liknande periodiska intäkter hänförs till intäkt av tjänst.

Bakgrund

Ursprungligen fanns en skillnad mellan statliga kostnadsersättningar å ena sidan och kommunala och enskilda å den andra. De statliga var skattefria och avdrag för kostnader fick inte göras. De kommunala och enskilda skulle däremot tas upp till beskattning och avdrag för kostnader fick göras. Från år 1963 behandlas kommunala kostnadsersättningar och kostnadsersättningar från vissa andra offentliga institutioner på samma sätt som de statliga (SOU 1962:47, prop. 1963:120, bet. 1963:BevU33, SFS 1963:265). Särbehandlingen av de offentliganställdas kostnadsersättningar togs bort genom 1990 års skattereform (1990:1, förarbeten, se nedan).

Sedan KL:s tillkomst har två huvudprinciper tillämpats vid beskattningen av naturaförmåner. Den ena gällde att förmåner "som utgått för tjänsten" skulle behandlas som kontant lön, den andra att värderingen skulle ske enligt ortens pris (marknadsvärdet). På 1940-talet gjordes förmån av fri sjukvård skattefri, i vart fall om den inte var mer generös än vad som tillhandahölls av staten. På 1950-talet blev förmåner av mindre värde skattefria. I lagen fanns före år 1987 bara knapphändiga regler – i stället fylldes lagtexten ut av RSV:s anvisningar för naturaförmåner. År 1987 togs ett samlat grepp där naturaförmånerna kom att delas in i två kategorier: dels skattefria

personalvårdsförmåner, dels övriga naturaförmåner som samtliga var skattepliktiga. Bestämmelser om detta fördes in genom 32 § 3 a–3 e mom. och i punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL (förarbeten, se nedan).

Större ändringar

Med den av oss föreslagna sammansmältningen av 31 § KL och delar av 32 § 1 mom. KL slipper man den upprepning som i dag finns i 32 § 1 mom. första stycket KL av livränta, undantagsförmåner m.m.

Den äldre behandlingen av de offentliga ersättningarna medförde behov av att skilja mellan skattepliktiga lönetillägg och skattefria kostnadsersättningar. När nu alla sådana ersättningar blivit skattepliktiga förefaller den detaljreglering som finns i dag onödig. Vi har därför utformat 11 kap. 1 § som en sammanfattning av flertalet intäkter i inkomstslaget. Övriga paragrafer i 11 kap. tar upp intäkter som är skattefria, dvs. som är undantag från den i 1 § uttryckta huvudregeln om skatteplikt eller som skall tas upp som intäkt trots att de inte faller in under huvudregeln. Ett antal offentliga ersättningar regleras också särskilt även om några av dem i och för sig omfattas av huvudregeln.

Vi har tagit bort 32 § 1 mom. tredje stycket KL eftersom vi anser att det omfattas av bestämmelserna i 1 §.

Bestämmelserna i 32 § 1 mom. första stycket h och i finns i 47, 51 respektive 52 kap. och j i 53 kap. 30 §.

I dag finns i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL en bestämmelse om förmånsbeskattning när en anställd eller en uppdragstagare får låna pengar av arbetsgivaren eller uppdragsgivaren räntefritt eller till en ränta som understiger marknadsräntan. Bestämmelsen kom till genom 1990 års skattereform (1990:1, förarbeten se nedan). Med den generella utformning vi föreslår i 1 § behövs ingen särskild bestämmelse om att förmån av räntefritt lån skall tas upp som intäkt. Inte heller behövs den särskilda regleringen av s.k. förmedlade lån eftersom alla förmåner som erhålls på grund av tjänsten skall beskattas oavsett om de kommer från arbetsgivaren eller någon annan. Vi har därför inte tagit med bestämmelsen. Reglerna om värdering av förmånen finns i 56 kap.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till nedanstående förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1987 Närmare reglering av naturaförmåner, Ds Fi 1984:23, Ds Fi 1985:13, Ds Fi 1986:27, prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303

1990:1 Skattereformen, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

1990:2 Skattereformen, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421

1992 Skattefrihet för fri kost i vissa fall m.m., SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596

1993 Ändrade regler om kostnadsersättningar, SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515

1995 Ändrade bestämmelser för förmånsbeskattning, SOU 1994:98, prop. 1994/95:182, bet. 1994/95:SkU25, SFS 1995:651

1996 Skattefrihet för utbildning m.m., SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651

Kommentar till paragraferna

1 §

Bestämmelsen ger uttryck för att inte bara lön och alla andra ersättningar från en arbetsgivare eller en uppdragsgivare, utan även ersättning från någon annan på grund av tjänst är skattepliktig intäkt. Den är hämtad från 32 § 1 mom. KL och motsvarar dels dagens 32 § 1 mom. första stycket a, dels b–g, dels tredje stycket dels punkterna 1–3 och 4 av anvisningarna till 32 § KL.

Att en förmån för att vara skattepliktig skall ha åtnjutits av den skattskyldige uttrycks genom regeln att beskattning sker av vad som erhållits och genom bestämmelserna om beskattningstidpunkten i 10 kap. 9 §.

Förmåner vid tjänsteresa och vid representation

2 §

Förutsättningarna för skattefrihet för fri kost m.m. framgår i dag av punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL. År 1992 undantogs fri kost under tjänsteresa med allmänna transportmedel, frukost i samband med vissa övernattningar samt fri kost vid representation i vissa fall från beskattning.

Bestämmelsen om skattefrihet för de premier arbetsgivaren betalar för den anställdes reseskydd har hämtats från samma anvisningspunkt. Den kom till år 1992.

Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

3 §

Bestämmelsen om skattefrihet i vissa fall för FN-personal är hämtad från punkt 6 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Regleringen kom till år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:777).

Pensionskostnader

4 §

Bestämmelsen om att arbetsgivarens kostnader för att trygga arbetstagarens pensioner inte är skattepliktig förmån är hämtad från punkt 3 av anvisningarna till 32 §. Den infördes år 1975 (DsFi 1971:07, prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347).

Vissa varor och tjänster

5 §

Bestämmelsen om undantag från förmånsbeskattning för varor och tjänster i vissa fall kommer från 32 § 3 c mom. KL där den infördes år 1995.

Kläder

6 §
Arbetskläder m.m. som inte lämpligen kan användas för privat bruk är skattefria sedan år 1987. Bestämmelsen är hämtad från 32 § 3 c mom. KL.

Vi har bytt "arbetet" mot "tjänsten" bl.a. på grund av att till exempel uniformer ofta är mer avpassade för tjänsteställningen än för arbetets art.

Statsministerns tjänstebostad

7 §
Bestämmelsen om skattefrihet för statsministerbostad är hämtad från 32 § 3 g mom. KL som infördes år 1995 (bet. 1994/95:SkU43, SFS 1995:987).

Personalvårdsförmåner

8 och 9 §§
Att förmåner av mindre värde för att personalen skall trivas är skattefria är hämtad från 32 § 3 e mom. KL. Bestämmelsen infördes år 1987. I 1990 års skattereform skärptes bestämmelsen genom att man markerade att den skulle gälla trivselskapande, enklare åtgärder av mindre värde (1990:1). År 1993 kopplades uttrycket mindre värde till begreppet förmån. Detta gjorde man för att markera att personalvårdsförmåner – för att vara skattefria – skall vara av mindre värde. Rabatter undantogs från begreppet personalvårdsförmåner och reglerades separat i 32 § 3 f mom. KL utan ändring i sak.

Rabatter

10 §
Bestämmelsen om beskattning av personalrabatter fick sin nuvarande utformning år 1995. Den är hämtad från 32 § 3 f mom. KL. I samband med att rabatter i 32 § 3 e mom. KL uttryckligen undantogs från skattefrihet markerades i 32 § 3 f mom. KL att någon saklig ändring beträffande sedvanliga rabatter inte var avsedd. Sedvanliga rabatter hade även tidigare behandlats som skattefria personalvårdsförmåner.

Gåvor

11 §
Bestämmelsen om skattefrihet för vissa gåvor på grund av tjänsten är hämtad från 32 § 3 d mom. KL. Den infördes år 1987. Tidigare hade gåvor i viss utsträckning varit skattefria på grund av praxis.

Förvärv av aktier

12 §
Bestämmelsen om att anställdas förvärv av aktier i vissa fall inte skall tas upp som intäkt finns i dag i punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL där de funnits sedan de infördes år 1984 (Ds Fi 1984:21, prop. 1984/85:80, bet. 1984/85:SkU21, SFS 1984:951).

Efter en utvidgning år 1991 omfattas till skillnad mot tidigare även förvärv av aktier i ett företag som marknadsnoterats (SOU 1989:72, prop. 1990/91:142, bet. 1990/91:NU37, SFS 1991:982).

Utbildning vid omstrukturering m.m.

13 §
Bestämmelsen om skattefrihet för vissa utbildningsförmåner i samband med arbetslöshet, omstrukturering av företag m.m. infördes år 1996.

Enligt 4 kap. 2 § skall vad som gäller för fysiska personer tillämpas också på dödsbon. Eftersom dödsbon inte kan ha närstående blir regeln inte tillämplig för dem men vi har inte markerat detta.

Hälso- och sjukvård

14 §
Bestämmelsen om beskattning av förmåner av bl.a. hälsovård är hämtad från 32 § 3 b mom. KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1995. Dessförinnan var förmån av offentligt finansierad sådan vård skattefri. Bestämmelsen infördes ursprungligen år 1987.

Grupplivförsäkringar m.m.

15 §

Skattefriheten för fri grupplivförsäkring i *första och andra styckena* är i dag placerad i 32 § 3 a mom. SIL. Den infördes år 1963 (i 3 mom.) och flyttades år 1987 över till 3 a mom. (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50).

Bestämmelsen i *tredje stycket* om skattefrihet för belopp som betalas ut av en arbetsgivare utan att det finns någon försäkring är hämtad från 19 § första stycket fjärde ledet KL. Den infördes år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU12, SFS 1990:1457).

Gruppsjukförsäkringar

16 §

Bestämmelsen om skattefrihet för vissa gruppsjukförsäkringar har hämtats från 32 § 3 a mom. KL. Den infördes år 1972 och flyttades år 1987 över till 32 § 3 a mom. KL (prop. 1972:77, bet. 1972:SkU27, SFS 1972:254). Skatteplikt för utfallande belopp infördes år 1990 (1990:1).

Ersättningar till UD- och SIPRI-anställda

17 §

Bestämmelsen om att vissa kostnadsersättningar och förmåner för bl.a. UD-anställda är skattefria har hämtats från 32 § 3 mom. KL. Vid KL:s tillkomst fanns en bestämmelse om skattefrihet för bl.a. diplomatisk personal anställd utanför Sverige. Den utgjorde bara en exemplifiering av den allmänna grundsatsen att statliga kostnadsersättningar undantogs från skatteplikt.

Reglerna om skattefrihet för personal i biståndsverksamhet kom till år 1966 (SOU 1962:59, stencil Fi 1963:9, prop. 1966:127, bet. 1965:BevU54, SFS 1966:729) och för SIPRI-anställda år 1980 (DsUD 1979:1, prop. 1979/80:106, bet. 1979/80:SkU48, SFS 1980:268).

Ersättningarna i denna paragraf är de enda som förblev skattefria när de statliga kostnadsersättningarna annars genomgående blev skattepliktiga vid 1990 års skattereform.

Ersättningar till utländska forskare

18 och 19 §§

Bestämmelserna om skattefrihet i vissa fall för utländska forskare med tillfälligt arbete i Sverige är hämtade från 1–3 och 5 §§ samt 6 § första stycket lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare. Lagen infördes år 1984 (prop. 1984/85:76, bet. 1984/85:SkU22). Bestämmelsen i 5 § tredje meningen om att avdrag inte skall göras för kostnader som täcks av skattefria ersättningar finns i 12 kap. 3 §. Övriga bestämmelser i lagen om beskattning av utländska forskare är förfaranderegler och bör stå i en särskild lag.

Ersättningar för tjänstgöring hos det svenska totalförsvaret

20 och 21 §§

I paragraferna finns bestämmelser om hur ersättningar till totalförsvarspliktiga behandlas. Bestämmelserna har sin nuvarande placering i punkt 6 och punkt 12 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL. Begreppet totalförsvarspliktiga infördes år 1995 (prop. 1994/95:6, bet. 1994/95:SkU40, SFS 1995:750).

Punkt 6 av anvisningarna till 32 § KL kom till år 1940 (1940 års urtima riksdag, prop. 1940:15, bet. 1940:SäU4, SFS 1940:876). Den har därefter ändrats vid ett flertal tillfällen bl.a. på grund av förändringar i värnpliktslagstiftningen (DsFö 1982:4, prop. 1982/83:115, bet. 1982/83:FöU11, SFS 1983:333).

Enligt familjebidragsförordningen (1991:1492) kan familjebidrag lämnas i form av familjepenning, bostadsbidrag, näringsbidrag och begravningsbidrag. Familjebidragen betalades ursprungligen ut generellt och var skattepliktiga. När de i stället blev behovsprövade infördes år 1962 skattefrihet med undantag för näringsbidragen (prop. 1962:131, bet. 1962:BevU46, SFS 1962:218).

Familjebidrag i form av näringsbidrag är i första hand avsedda för att täcka avlöningskostnader för en ersättare som den värnpliktige kan ha haft i sin näringsverksamhet under den tid han är inkallad. I andra hand kan bidrag lämnas för att täcka kostnader som behövs för att återuppta en näringsverksamhet som måste avbrytas under värnpliktstjänstgöringen. Beskattningen sker alltså inte direkt enligt reglerna för näringsbidrag i allmänhet även om det finns gemensamma drag. Bidrag kan lämnas om näringsverksamheten bedrivs direkt av den värnpliktige eller av dennes make eller genom ett handelsbolag eller aktiebolag som till övervägande del ägs av den värnpliktige eller maken. Detta kan ge upphov till vissa tveksamheter som dock inte

tycks ha behandlats när rätten till näringsbidrag år 1982 utvidgades till att gälla även då verksamheten bedrevs genom en juridisk person (prop. 1981/82:102, bil.2, bet. 1981/82:FöU18, SFS 1982:469). Vi föreslår en uttrycklig bestämmelse om hur beskattningen, enligt vår uppfattning av reglerna, skall ske.

Av 33 § värnpliktslagen (1941:967, omtryck 1969:378) framgår vilka ersättningar som kan betalas ut till de värnpliktiga. Dit räknas t.ex. dagpenning (skattepliktig) och dagersättning (ej skattepliktig). I värnpliktsförmånsförordningen (1976:1008) finns ytterligare bestämmelser om de olika ersättningarna.

De viktigaste ändringarna i övrigt ägde rum år 1966 då bestämmelserna utsträcktes till att gälla även för den som fullgör vapenfri tjänst och år 1970 för hemvärnspersonal samt år 1976, i samband med införandet av ett nytt förmånssystem för de värnpliktiga (prop. 1966:103, bet. 1966:BevU42, SFS 1966:274, prop. 1970:111, bet. 1970:BevU38, SFS 1970:130 samt prop. 1976/77:45, bet. 1976/77:SkU15, SFS 1976:1083).

Punkt 12 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL infördes år 1976 (prop. 1976/77:45, bet. 1976/77:SkU15, SFS 1976:1083).

Förmåner vid anställningsintervju

22 §

Bestämmelsen om skattefrihet för anställningsresor är hämtad från 19 § första stycket 24 ledet KL. Den infördes år 1993 (SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, SFS 1993/94:SkU12, SFS 1993:1523). Kompletteringen avseende EU och EES infördes år 1996.

Flyttningsersättningar

23 §

Bestämmelsen om flyttningsersättningar är hämtad från 32 § 4 mom. KL. Den infördes år 1963 (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50).

År 1993 ändrades bestämmelsen genom att den tidigare kopplingen till vad som utgick till en statligt anställd togs bort. Samtidigt tillkom dels definitionen av flyttningskostnader, dels bestämmelsen att den del av ersättningen som avser körning med egen bil är skattefri bara så länge den inte överstiger nivån för det avdrag som skall göras vid resor mellan bostaden och arbetsplatsen.

I likhet med i konsumentköplagen (1990:932) använder vi uttrycket *lösa saker* i stället för *lösöre*. Begreppen är synonyma, jfr prop. 1989/90:89 s. 29.

Ersättningar till företrädare i Europaparlamentet

24 §
Bestämmelsen om skattefrihet för vissa företrädare i Europaparlamentet är hämtad från 32 § 3 mom. KL och infördes år 1996.

Ersättningar vid arbetskonflikt

25 §
Bestämmelsen om att ersättning vid arbetskonflikt inte är skattepliktig har hämtats från punkt 8 av anvisningarna till 32 §. Den har inte ändrats sedan KL:s tillkomst, då punkt 7.

Sjukpenning m.m.
Föräldrapenning och vårdbidrag m.m.
Studiestöd
Arbetslöshetsbidrag

26–30 §§
Bestämmelserna om att vissa förmåner enligt socialförsäkringssystemet och studiebidrag m.m. skall tas upp som intäkt av tjänst är i dag samlade i punkt 12 av anvisningarna till 32 § KL. Anvisningspunkten infördes år 1973 (dessförinnan hade sjukpenning varit skattefri) och har därefter ändrats i takt med att bl.a. socialförsäkringssystemet byggts ut (SOU 1972:50, prop. 1973:49, bet. 1973:SkU30, SFS 1973:434).

År 1975 infördes skatteplikt för vuxenstudiebidrag och följande år för utbildningsbidrag för doktorander (prop. 1975:98, bet. 1975:SkU27, SFS 1975:327 respektive prop. 1975/76:193, bet. 1975/76:SkU62, SFS 1976:331). Ersättningar enligt arbetsskadeförsäkringen, statligt personskadeskydd samt krigsskadeersättning till sjömän blev skattepliktiga år 1977 (SOU 1976:50, prop. 1976/77:64, bet. 1976/77:SfU21, SFS 1977:279). År 1982 kom bestämmelser om att själva merkostnadsdelen av vårdbidraget inte skulle beskattas (DsS 1981:15, prop. 1981/82:216, bet. 11981/82:SfU18, SFS 1982:779).

För att begränsa tillämpningen till svenska förhållanden tar vi in hänvisning till de lagar där utbildningsbidrag samt sfi, komvux och särvux nämns.

Livräntor m.m.

31 §

Bestämmelsens *första stycke* är hämtat från 32 § 2 mom. KL. En motsvarighet fanns i KL redan vid dess tillkomst.

Procentsatserna fanns med redan då. Paragrafen har sedan minskat i omfång och fick i stort sin nuvarande utformning år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308).

Yrkesskadeförsäkring infördes i bestämmelsen år 1955 (prop. 1955:166, bet. 1955:BevU42, SFS 1955:245), trafikförsäkring år 1961 (prop. 1961:5, bet. 1961:BevU2, SFS 1961:42) och arbetsskadeförsäkring år 1977 (SOU 1976:50, prop. 1976/77:64, bet. 1976/77:SfU 21, SFS 1977:279).

Bestämmelsen i *andra stycket* är i dag placerad i 32 § 1 mom. första stycket d KL.

Engångsbelopp

32 §

Bestämmelsen om beskattning av engångsbelopp för personskador är hämtad från punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den infördes år 1977 (DsFi 1975:8, prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41).

33 §

Bestämmelsen om hur beskattningen påverkas av att en livränta byts ut mot ett engångsbelopp är hämtad från punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 19 § KL. De infördes år 1955 (förarbeten, se 31 §) och fick sin nuvarande utformning år 1977 (förarbeten se 32 §).

Barnpension

34 §

Bestämmelsen om skattefrihet för viss del av barnpension är hämtad från 19 § första stycket trettonde ledet KL. Den infördes år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU12, SFS 1990:1457).

Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk

35 §
Bestämmelsen om skattefrihet för utbetalning från arbetsgivare som står s.k. självrisk är hämtad från punkt 1 sjätte stycket tredje meningen av anvisningarna till 19 § KL. Ordet *självrisk* förekommer inte i arbetsskadelagen men staten står s.k. självrisk för sina anställda, dvs. ersättningen betalas ut direkt av statsmedel och inte enligt arbetsskadeförsäkringslagen. Bestämmelsen fick i stort sett sin nuvarande lydelse år 1954 (prop. 1954:64, bet. 1954:BevU31, SFS 1954:204). En föregångare till den tredje meningen hade införts år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308).

Ersättningar för sjukvårdskostnader

36 §
Bestämmelsen om att ersättningar för sjukvårds- eller läkarkostnader, som i annan form än livränta betalas ut på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tagits i samband med tjänst är skattefria, är hämtad från 32 § 1 mom. första stycket e. Den infördes i momentet år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Den utgör ett undantag från huvudregeln om skatteplikt. Av 10 kap. 2 § framgår att ersättningar på grund av nyss nämnda försäkringar räknas till inkomstslaget tjänst. Före år 1995 var sjukvårds- eller läkarkostnader inom den offentligt finansierade vården i Sverige skattefria.

Egenavgifter

37 §
Att återförda egenavgifter skall tas upp som intäkt framgår i dag av punkt 12 a av anvisningarna till 32 § KL. Vi har valt att ta in bestämmelserna om återföring av avdragen tillsammans med avdragsbestämmelserna och här bara göra en hänvisning.

Bestämmelsen infördes år 1985 (prop. 1985/86:45, bet. 1985/86:SkU9, SFS 1985:1017). I samband med 1990 års skattereform kom vissa restituerade avgifter m.m. som tidigare beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i stället att hänföras till inkomstslaget tjänst (1990:1).

Förbjudna lån

38 §

Bestämmelsen om s.k. förbjudna lån, som är hämtad från punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL, fick sin nuvarande utformning genom 1990 års skattereform (1990:1). Bestämmelsen kom till år 1976 i samband med införandet av de särskilda stoppreglerna för fåmansföretagsförhållanden (SOU 1975:74, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85).

När dessa i samband med skattereformen flyttades från inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet till tjänst bröts de förbjudna lånen ur eftersom sådana kan förekomma inte bara i fåmansföretag.

Periodiska understöd

39 §

Bestämmelsen i *första stycket* om skattefrihet för sådana periodiska utbetalningar som givaren inte har avdragsrätt för är hämtad från 19 § första stycket åttonde ledet KL.

Skattefriheten i *andra stycket* för periodiska utbetalningar i vissa fall framgår i dag av punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna har i stort sett inte ändrats sedan KL:s tillkomst, då i punkt 1. Den är utformad på så sätt att utbetalningar från vissa stiftelser och ideella föreningar i enlighet med deras ändamål inte räknas som periodiska understöd. Därigenom faller de över huvud taget inte in under de intäkter som hänförs till inkomstslaget tjänst. Vi föreslår att bestämmelsen görs om till en skattefrihetsbestämmelse.

Bestämmelsen i anvisningspunkten om att utbetalningar från s.k. familjestiftelser alltid anses som periodiskt understöd har vi tagit in i 10 kap. 7 §.

12 kap. Avdrag i tjänst

I detta kapitel har vi samlat de bestämmelser om kostnader som i dag är placerade i 33 § 1 och 2 mom. KL med anvisningar. Efter den inledande huvudprincipen att avdrag skall göras för kostnader för att förvärva och bibehålla intäkter finns bestämmelser som antingen utvidgar, preciserar eller inskränker avdragsrätten.

Bakgrund

De grundläggande bestämmelserna om avdragsrätt har sedan KL:s tillkomst ändrats bara som en följd av den genom 1990 års skattereform ändrade behandlingen av de offentliga kostnadsersättningarna (förarbeten, se nedan). Vid skattereformen reviderades reglerna om tjänsteresor, tillfälligt arbete och dubbel bosättning genomgripande. En viktig ändring efter reformen har varit att det år 1955 införda – och vid flera tillfällen justerade – schablonavdraget för kostnader slopades år 1992 (förarbeten, se nedan) och ersattes med regler om begränsad avdragsrätt (förarbeten, se nedan). Samma år markerades att avdrag för ökade levnadskostnader reduceras om en kostförmån *tillhandahållits*, likaså ändrades avdragsrätten för hemresor. Följande år ändrades reglerna för utlandstraktamenten och avdragsrätt för inställelseresor, väg- och färjeavgifter infördes.

Större ändringar

För att öka överskådligheten har vi splittrat 33 § 1 mom. KL. Följaktligen har bl.a. avdrag för ökade levnadskostnader som uppkommer vid tjänsteresor lagts i särskilda paragrafer. Den som haft ökade levnadskostnader vid en tjänsteresa utan övernattning får alltså ingen upplysning i den inledande paragrafen, annat än den grundläggande förutsättningen – kostnader för att förvärva och bibehålla intäkter – utan måste ge sig in i kapitlet.

Avdrag för facklitteratur, arbetsrum m.m. i 33 § 1 mom. KL har vi helt tagit bort eftersom de bara anges som exempel.

I dag finns särskilda bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL för det fall att den skattskyldige fått kostnadsersättning som kan antas vara beräknad "med hänsyn till vad som skäligen kan antas normalt gå åt för att täcka de omkostnader som skall betalas med ersättningen". Å ena sidan medges inte avdrag med högre belopp än ersättningen om inte den skattskyldige visar att denna på grund av särskilda förhållanden inte räckt till för att täcka omkostnaderna. Å andra sidan "bör det ofta kunna antas" att ersättningen gått åt i sin helhet för att täcka kostnaderna utan att särskild utredning behöver lämnas.

Vi tar inte med någon motsvarighet till dessa bestämmelser. De kan visserligen fungera som en praktisk riktlinje i taxeringsarbetet men de ger enligt vår mening otillräcklig ledning för de skattskyldiga. Det kan vara svårt nog att avgöra om ersättningen kan antas ha beräknats på det angivna sättet. Det framstår också som oklart om den

skattskyldige – för det fall att reglerna är tillämpliga – har rätt att dra av ett belopp som motsvarar ersättningen även om han vet att kostnaderna varit lägre. Den skattskyldige kan underlåta att behålla underlag angående kostnaderna bara om han är säker på redan från början antingen att regeln är tillämplig samt att kostnaderna kommer att understiga ersättningen eller att en begäran om högre avdrag kommer att vara meningslös. Också i dessa fall är det tveksamt med hänsyn till att skattemyndigheten inte är förhindrad att begära att den skattskyldige specificerar och styrker sina kostnader även om ersättningen beräknats på det angivna sättet. Slutligen tillkommer att löntagardeklarationerna numera innehåller betydligt mindre specifikationer av avdrag än tidigare.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

1990:2 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421

1992 Vissa ändringar avseende avdrag för ökade levnadskostnader, SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596 och 1598

1993 Ändrade regler för utlandstraktamenten, avdragsrätt för inställelseresor, väg- och färjeavgifter, SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515

1996 Regler för EU-anställda m.m., (SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651)

Kommentar till paragraferna

1 §

I paragrafen uttrycks den grundläggande bestämmelsen om avdrag för kostnader för att förvärva och bibehålla intäkter. Den är hämtad från 20 § KL, se under Viktigare ändringar i kommentaren till 9 kap. Den

ersätter också bestämmelsen om avdrag för kostnader för tjänstens fullgörande i 33 § 1 mom. KL där det alltsedan KL:s tillkomst funnits en exemplifiering av de kostnader som skall dras av. Vi har valt att ta bort exemplifieringen och i stället placerat de kostnader som det finns särskilda bestämmelser om under egna rubriker. Sådana som enbart exemplifieras har vi helt tagit bort. Övriga kostnader, till exempel vid tjänsteresor, har vi lagt under egna rubriker.

Tredje stycket har utformats som en hänvisning.

Inskränkningar i avdragsrätten

Beloppsgränser

2 §

Bestämmelsen som är hämtad från 33 § 2 mom. KL innehåller bestämmelser om att dels vissa kostnader skall dras av fullt ut, dels avdragsrätten för övriga kostnader på olika sätt är begränsad.

År 1955 infördes ett schablonavdrag om 100 kronor som sedan höjts vid flera tillfällen (SOU 1954:18, prop. 1955:59, bet. 1955:BevU18, SFS 1955:122). År 1992 slopades schablonavdraget och ersattes med olika regler om begränsad avdragsrätt för å ena sidan resor till och från arbetsplatsen och å andra sidan övriga kostnader (prop. 1991/92:150, bet. 1991/92:FiU30, SFS 1992:841). Beloppsgränsen för arbetsresor höjdes år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/94:FiU1, SFS 1994:1855).

Kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar

3 §

Bestämmelsen i *första stycket* att kostnader som täcks eller är avsedda att täckas av skattefria kostnadsersättningar inte skall dras av framgår i dag av 32 § 3 mom. KL. Regler av denna innebörd har funnits där alltsedan KL:s tillkomst.

Bestämmelsen i *andra stycket* avseende utländska forskare är hämtad från 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. Beträffande förarbeten, se under 11 kap. 18 och 19 §§.

Tjänsteresor med egen bil

4 §

Bestämmelsen om avdragsrätt när en skattskyldig använder sin egen bil för resor i tjänsten är hämtad från punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL. Dit flyttades den (från punkt 3) i samband med 1990 års skattereform (1990:1). Bestämmelsen infördes år 1989 (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1017). Därefter har avdragsbeloppet ändrats år 1992. Något undantag från denna schablonmässiga beräkning finns inte vid tjänsteresor utan endast vid arbetsresor, se kommentaren till 25–28 §§.

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Vanlig verksamhetsort och tjänsteställe
Maximibelopp och normalbelopp
Vistelse i mer än ett land
Kostnader för logi
Kostnadsökningen för måltider och småutgifter
Minskning på grund av kostförmåner

5–16 §§

Dessa paragrafer reglerar rätten till avdrag för ökade levnadskostnader som uppkommer när den skattskyldige i tjänsten gör resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. De är hämtade från punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL som alltsedan lagens tillkomst behandlat den här typen av avdrag.

I 1990 års skattereform ändrades bestämmelserna bl.a. på så sätt att de maximala avdragsbeloppen reducerades, att skillnaden mellan resor som varat kortare eller längre tid än femton dygn i följd togs bort och att vad som menas med den vanliga verksamhetsorten lagfästes (1990:1).

Att avdraget för ökade levnadskostnader reducerades om kostförmånen *tillhandahållits* markerades genom en lagändring år 1992. Ändringen avsåg också att avdraget för ökade levnadskostnader inte skall reduceras med sådana kostförmåner som tillhandahållits ombord på allmänna transportmedel och ingår i biljettpriset.

År 1993 ändrades reglerna om avdrag för utlandstraktamenten och för reservofficerare kom bostaden att anses som tjänsteställe.

De särskilda bestämmelserna för bl.a. anställda inom Europeiska unionen infördes år 1996. Samma år tillkom bestämmelsen om att

utbetalare av traktamente likställs med arbetsgivare (5 § tredje stycket i förslaget).

Vi föreslår att det uttryckligen i lagtexten (8 § i förslaget) regleras att beräkningen görs för hel eller för halv dag.

Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m.

Tillfälligt arbete på annan ort
Dubbel bosättning
Ytterligare förutsättningar för avdrag
Beräkningen av avdragen
Minskning på grund av kostförmåner

17–21 §§

Paragraferna reglerar rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälliga arbeten på annan ort än bostadsorten och vid dubbel bosättning. Bestämmelserna tillämpas också när en tjänsteresa varat mer än tre månader på en och samma ort. De är hämtade från punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL.

Motsvarande regler var ursprungligen intagna i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. I samband med 1990 års skattereform bröts de ut och fick sin nuvarande placering (1990:1). År 1993 gjordes vissa redaktionella ändringar samt ändringar som berodde på att utlandstraktamenten också skulle reduceras.

Utgifter för barns skolgång

22 §

Bestämmelsen om rätt till avdrag för medföljande barns skolgång är hämtad från punkt 3 d av anvisningarna till 33 § KL som infördes år 1996.

Hemresor

23 §

Bestämmelsen om rätt till avdrag för hemresor infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Den är hämtad från punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL. Tidigare hade viss avdragsrätt medgetts

i praxis. År 1992 utvidgades avdragsrätten för både tåg- och flygresor. För sistnämnda slopades en tidigare avståndsgräns.

Med "inte oskäliga kostnader för tågresa" avser vi att markera att det inte nödvändigtvis behöver vara det billigaste alternativet utan även kan vara resor i första klass eller med snabbtåg (prop. 1992/93:127 s. 45).

Utvidgningen till EU- och EES-området infördes år 1996.

Inställelseresor

24 §

Att kostnader för resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en anställning eller ett uppdrag skall dras av är i dag intaget i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Bestämmelsen infördes år 1993.

Utvidgningen till EU- och EES-området infördes år 1996.

Arbetsresor

25–28 §§

Bestämmelserna om avdragsrätt för resor mellan bostaden och arbetsplatsen är hämtad från punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL där rätten reglerats alltsedan KL:s tillkomst.

År 1969 konkretiserades grunderna för avdrag i lagtexten (Stencil Fi 1967:7, prop. 1969:29, bet. 1969:BeU31, SFS 1969:106). År 1981 infördes bl.a. de särskilda bestämmelserna för handikappade m.fl. och för den som hade skrymmande last. Tidsvinstbestämmelsen har sitt ursprung samma år (prop. 1980/81:118, bet. 1980/81:SkU44, SFS 1981:341). Den ändrades år 1986 (Ds Fi 1986:9, prop. 1986/87:46, bet. 1986/87:SkU9, SFS 1986:1199). De särskilda bestämmelserna för den som använder bilen i tjänsten ett visst antal dagar kom till år 1983 (prop. 1983/84:68, bet. 1983/84:SkU16, SFS 1983:1051). Att den som har bilförmån inte skall dra av kostnader för bilresor till eller från arbetet kom till år 1986. Att väg- och färjeavgifter skall dras av infördes genom lagändringar år 1993.

I dag anges i anvisningspunktens andra stycke sista meningen att avdraget skall bestämmas på visst sätt efter schablon. Denna bestämmelse har satts ur spel, för närvarande genom lagen (1993:1519) om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1995–1997 års taxeringar. Vi föreslår att det – i likhet med vad som gäller i fråga om tjänsteresor – i stället här anges

hur stort avdrag som skall göras. Detta stämmer för övrigt med vad som föreslås i den delen i prop. 1996/97:19.

Den nuvarande schablonmässiga beräkningen för arbetsresor gäller inte för den som på grund av skrymmande last måste använda en större bil såvitt gäller arbetsresor. Något motsvarande undantag finns inte i fråga om tjänsteresor. Även om skillnaden kan ha samband med att avdraget i det senare fallet inte på samma sätt är knutet till kostnader för en mindre bil så framstår den som svårmotiverad då avdragen under flera år uppgått till samma belopp per mil.

Kostnader för utbildning vid omstrukturering m.m.

29 §

Bestämmelsen om avdrag för den som åtnjuter skattefri utbildning vid t.ex. omstrukturering är hämtad från punkt 8 av anvisningarna till 33 § KL. Den kom till år 1996.

Skyddsutrustning och skyddskläder

30 §

Preciseringen av rätten till avdrag för skyddsutrustning och skyddskläder är hämtad från punkt 5 av anvisningarna till 33 § KL och infördes år 1975 (prop. 1975:86, bet. 1975:SkU28, SFS 1975:332).

Förluster på grund av redovisningsskyldighet

31 §

Att förluster som uppkommer på grund av redovisningsskyldighet för medel skall dras av framgår i dag av punkt 2 av anvisningarna till 33 §. Där har bestämmelsen funnits alltsedan KL:s tillkomst.

Pensionskostnader

32 §

Bestämmelsen om villkoren för avdrag för pensioneringskostnader är hämtad från punkt 1 av anvisningarna till 33 § KL. En viss motsvarighet var placerad där när KL kom till. Anknytningen till

villkoren för pensionsförsäkring infördes år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308).

Avgifter till arbetslöshetskassa

33 §

Att avdrag får göras för avgifter till arbetslöshetskassa har hämtats från punkt 6 av anvisningarna till 33 § KL. Avdragsrätten infördes år 1979 (SOU 1977:91, prop. 1979/80:58, bet. 1979/80:SkU20, SFS 1979:1157).

Vi har tagit bort ordet *erkänd* som inte längre förekommer i lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring. *Svensk* har vi lagt till som ett förtydligande.

Egenavgifter

34 §

Bestämmelsen om avdrag för egenavgifter m.m. är hämtad från punkt 7 av anvisningarna till 33 § KL som infördes år 1985 (prop. 1986/87:45, bet. 1986/87:SkU15, SFS 1986:1244).

Viss ändring av bl.a. procentsatser har gjorts år 1990 (1990:2), 1992 och 1994 (prop. 1992/93:191, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343) resp. (prop. 1994/95:122, bet. 1994/95:SkU16, SFS 1994:1921). Vi har justerat bestämmelsens utformning så att den anger att alla avgifter som grundas på inkomst av tjänst dras av här medan det i dag finns en koppling också till AFL. Regleringen kommer härmed att harmoniera med reglerna för näringsverksamhet.

Hobbyverksamhet

35 §

I paragrafen regleras vilka kostnader som skall dras av från intäkter av hobbyverksamhet. Bestämmelsen infördes i 33 § 1 mom. tredje stycket KL genom 1990 års skattereform (1990:1) och ändrades år 1992 då avdragsrätten för kostnader före beskattningsåret utvidgades.

AVD. V INKOMSTSLAGET NÄRINGSVERKSAMHET

Inkomstslaget näringsverksamhet är ett av de tre inkomstslag som finns kvar efter 1990 års skattereform. Det är en sammanslagning av de tidigare inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. För juridiska personer har också inkomster av det inkomstslag som tidigare kallades tillfällig förvärvsverksamhet samt inkomstslaget kapital förts över till inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelserna för inkomstslaget näringsverksamhet är mycket omfattande. Det har därför krävts särskilda överväganden hur bestämmelserna i detta inkomstslag skall struktureras.

Huvuddelen av bestämmelsena om näringsverksamhet finns i 21–24 §§ KL med anvisningar. I 21 § finns bestämmelser om vad som är näringsverksamhet (definition, tomtrörelse, byggnadsrörelse m.m.). I 22 och 23 §§ finns bestämmelserna om intäkter respektive kostnader. I 24 § regleras när intäkter och kostnader skall redovisas och andra frågor kring inkomstberäkning (t.ex. om lagervärdering, pågående arbeten). I SIL finns de bestämmelser som enbart tar sikte på juridiska personer (t.ex. om fusioner och koncernbidrag).

Vid sidan av KL och SIL finns ett antal författningar (t.ex. om ersättningsfonder, underskott i näringsverksamhet, expansionsmedel) som man av olika skäl valt att lägga utanför de två grundläggande lagarna.

Ett sätt att strukturera reglerna är att utgå från KL och att dela in bestämmelserna i tre stora kategorier: intäkter, kostnader och periodiseringsfrågor. Fördelen är att systematiken bygger på nuvarande ordning. Det är också logiskt att först ta ställning till intäkterna och sedan till kostnaderna. Därefter uppkommer frågor om inkomstberäkning m.m.

Det är emellertid svårt att dela in bestämmelserna i klara kategorier. Åtskilliga regler kan uppfattas både som avdragsregler och periodiseringsregler. Det kan också finnas ett nära samband mellan intäkts- och avdragsreglerna och till dem kan finnas knutna regler som innehåller definitioner eller förutsättningar som har betydelse för båda. Författningarna utanför KL och SIL innehåller ofta bestämmelser om både intäkter, kostnader och i vissa fall periodisering på ett helt sakområde. En strikt uppdelning på intäkts- och kostnadsregler leder därför i många fall till dels ett omfattande system av hänvisningar, dels att det blir svårt att överblicka reglernas sakliga sammanhang och samlade innebörd.

Övervägande skäl talar därför för att försöka hålla ihop sakområdena snarare än att samla intäkts-, kostnads- och periodiseringsregler var för sig.

Det är givetvis i första hand viktigt att strukturen gör reglerna lättillgängliga för användarna (de skattskyldiga, skattemyndigheterna m.fl.). Oftast har dessa i första hand intresse av att lösa ett konkret problem. Även detta talar för att regler som sakligt sett hör till samma område hålls ihop.

Vi har mot denna bakgrund strävat efter att dela in reglerna i kapitel efter sakområde. I två kapitel om intäkter och kostnader har de intäkts- och kostnadsbestämmelser tagits in som inte utgör ett så stort sakområde att de kunnat bilda egna kapitel eller sammanföras med ett näraliggande sakområde. Motsvarande bestämmelser om periodisering har tagits in i kapitlet med grundläggande bestämmelser om inkomstberäkningen i näringsverksamhet.

13 kap. Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet

I detta kapitel finns de bestämmelser som avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet. De motsvarar i stort sett 21 § KL med anvisningspunkter. De bestämmelser som finns där om byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse har emellertid förts över till ett eget kapitel, 24 kap.

I kapitlet har vi placerat några bestämmelser som inte finns i 21 § KL.

För det första har det utökats med de bestämmelser om räntor, utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster som finns i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 § och punkterna 1 och 33 av anvisningarna till 23 § KL och 2 § 1 mom. SIL. Dessa bestämmelser är utformade som regler om vilka intäkter och kostnader som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

För det andra har vi fört in nya bestämmelser som gäller enskilda näringsidkare. Enligt dessa skall vissa tillgångar och skulder inte räknas till näringsverksamheten. Innebörden av bestämmelserna är att de intäkter och kostnader som kan hänföras till dessa tillgångar och skulder inte skall räknas till näringsverksamheten. De innebär också att tillgångarna och skulderna inte skall beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning eller expansionsfonder.

För det tredje föreskrivs här att i fråga om juridiska personer och handelsbolag skall vissa förbjudna lån räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Slutligen har vi tagit in vissa bestämmelser om hur enskilda näringsidkare skall redovisa inkomster från eller i samfälligheter.

Bakgrund

Först i denna avdelning har vi redogjort för vilka tidigare inkomstslag som fördes samman till inkomstslaget näringsverksamhet vid 1990 års skattereform. Bestämmelserna har inte ändrats sedan dess.

Det kan påpekas att det vid 1990 års skattereform infördes en ny avgränsning mot inkomstslaget tjänst. Tidigare gällde att en inkomst hänfördes till inkomstslaget rörelse bara om den inte hänfördes till tjänst. Rörelse var alltså ett restinkomstslag i förhållande till tjänst. Efter skattereformen gäller det motsatta, nämligen att tjänst blev ett restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafens *första stycke* innehåller den huvudregel för avgränsning av inkomstslaget som i dag finns i 21 § KL. På samma sätt som i inkomstslagen tjänst och kapital inleds bestämmelsen med följande: ”Till inkomstslaget .... räknas intäkter och kostnader på grund av ...” Därefter följer en definition av näringsverksamhet: ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. Före 1990 års skattereform fanns en motsvarande definition av rörelse i 27 § KL. Den har funnits där sedan KL:s tillkomst. Det som tidigare räknades till inkomstslaget rörelse räknas numera till inkomstslaget näringsverksamhet. I inkomstslaget ingår dessutom det som förr räknades till inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet (med undantag för vissa småhus på lantbruksenheter). Även dessa inkomster faller i huvudsak in under definitionen ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”.

Genom 1990 års skattereform infördes också att räntor, utdelningar, räntekostnader, kapitalvinster och kapitalförluster räknas till intäkt av näringsverksamhet i 2 § 1 mom. sjätte och sjunde

styckena SIL för juridiska personer och i punkt 1 tredje stycket och punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 1 andra stycket och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL i fråga om handelsbolag. I IL har vi inte tagit med dessa bestämmelser utan i stället utgår vi ifrån att avkastningen av och kostnaden för samt vinsten eller förlusten på *tillgångar i näringsverksamheten* också räknas till näringsverksamheten. Som tillgångar i näringsverksamheten betraktar vi då inte bara lagertillgångar och inventarier utan även kapitaltillgångar. Vi utgår således ifrån att de ingår i den yrkesmässigt självständigt bedrivna förvärvsverksamheten. I fråga om enskilda näringsidkare finns undantag från detta i 7–9 §§, se vidare i kommentarerna till de paragraferna.

Det finns ett tillägg i 21 § KL att innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog alltid räknas till näringsverksamhet. Tillägget kom till genom 1990 års skattereform. Bestämmelsen har placerats i *andra stycket*. Vi har lagt till *innehav av näringsbostadsrätter*. Det anges inte uttryckligen i dag men vi uppfattar systemets uppbyggnad så att det har varit avsikten.

Uttrycket *rätt till avverkning av skog* har bytts mot *avverkningsrätt till skog* eftersom det uttrycket används i 21 kap. I 21 § KL står det *innehav och avyttring* av rätt till avverkning av skog medan det i fråga om näringsfastighet bara står *innehav*. Vi har utelämnat *och avyttring* också i fråga om skog eftersom vi utgår ifrån att om en tillgång ingår i näringsverksamheten så skall också en vinst eller förlust vid avyttring av tillgången räknas dit.

Enligt 21 § KL kan en privatbostadsfastighet eller en privatbostad inte ingå i näringsverksamheten. Också den bestämmelsen kom till vid 1990 års skattereform. Den har placerats i andra stycket. Vi har lagt till *privatbostadsrätter* för att det lättare skall kunna läsas ut. Att vi ändå har behållit *privatbostäder* är för att täcka in även utländska motsvarigheter till privatbostadsrätter. När det gäller begreppet privatbostäder innefattas ju de utländska motsvarigheterna genom den bestämmelse som finns i 2 kap. 8 § andra stycket sista meningen. Däremot ingår de inte i begreppet privatbostadsrätt i 2 kap. 18 §.

2 §

I punkterna 3–5 av anvisningarna till 21 § KL finns bestämmelser om byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. Bl.a. föreskrivs att innehavaren av vissa tillgångar skall anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Vidare regleras när en tomtrörelse skall anses föreligga. Dessa bestämmelser har olika innebörd för fysiska och juridiska personer. För juridiska personer är det fråga om huruvida en verksamhet skall anses som byggnads-

rörelse/handel med fastigheter/tomtrörelse och det finns därför ingen anledning att placera bestämmelserna i detta kapitel. För fysiska personer som är delägare i handelsbolag och för enskilda näringsidkare kan det vara fråga om huruvida vissa inkomster skall räknas till inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet. För dem vore det logiskt att placera bestämmelserna här. Vi har emellertid valt att samla dessa bestämmelser i ett kapitel för sig. Här finns därför bara en hänvisning till det särskilda kapitlet för byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse.

Juridiska personer

3 §

I paragrafen finns en bestämmelse som gäller för juridiska personer. För dem räknas till inkomstslaget näringsverksamhet också andra intäkter och kostnader på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster än sådana som ingår i 1 §. Efter 1990 års skattereform beskattas juridiska personer bara för inkomst av näringsverksamhet och alla inkomster hänförs därför till det inkomstslaget. Före skattereformen var juridiska personer inte undantagna från skattskyldighet för inkomster från något särskilt inkomstslag utan beskattades för t.ex. inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Att alla räntor, utdelningar, räntekostnader, kapitalvinster, kapitalförluster och lotterivinster räknas till inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL.

Som nämnts under 1 § utgår vi ifrån att många intäkter och kostnader samt kapitalvinster och kapitalförluster ingår i näringsverksamheten enligt det lagrumet. Det kan emellertid finnas även andra intäkter, t.ex. lotterivinster eller kapitalförvaltning som inte ingår i verksamheten enligt 1 §. Det kan vara fråga om intäkter och kostnader hos juridiska personer som inte bedriver sådan näringsverksamhet som avses i 1 § första stycket, t.ex. stiftelser och ideella föreningar. Eller det vara en juridisk person som i och för sig bedriver sådan verksamhet som avses i 1 §, men som också har intäkter och kostnader av tillgångar vid sidan av den verksamheten. För att fånga in sådan verksamhet har vi tagit med bestämmelsen här i 3 §.

När det gäller lotterivinster tar vi inte upp dem särskilt här utan de ingår i uttrycket "övriga intäkter och kostnader på grund av innehav av tillgångar". De särskilda intäkts- och kostnadsbestämmelserna finns i 41 kap. 26 §. Lagrummet avser visserligen intkomstslaget

kapital, men i 34 kap. 2 § finns en bestämmelse om att det tillämpas också vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Att det står "*övriga* intäkter och kostnader ..." i inledningen till paragrafen beror på att det finns sådana intäkter och kostnader också enligt bestämmelserna i 1 §.

4 §

Det finns en bestämmelse i punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL om s.k. förbjudna lån. Där föreskrivs att lånebeloppet skall beskattas hos låntagaren som inkomst av tjänst. Det har diskuterats vad som gäller i fråga om förbjudna lån för juridiska personer som ju inte beskattas för inkomst av tjänst, se Skattenytt 1993 s. 116 och 486. Före 1990 års skattereform skulle sådana lån tas upp i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, se dåvarande 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL. Den gällde såväl för fysiska som för juridiska personer. Det finns inget som tyder på att man vid genomförandet av 1990 års skattereform velat undanta juridiska personer från beskattning av sådana inkomster. Vi tar därför med en bestämmelse som reglerar att för juridiska personer skall förbjudna lån räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Handelsbolag

5 §

Bestämmelserna i 3 § gäller också i fråga om svenska handelsbolag. Bestämmelserna om räntor, utdelningar, kapitalvinster, kapitalförluster och lotterivinster finns i fråga om handelsbolag placerade i punkt 1 tredje stycket och punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 1 andra stycket och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

I *andra stycket* har vi tagit in det undantag som gäller för fysiska personer som är delägare i handelsbolag. För dem räknas kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter till inkomstslaget kapital. Det framgår i dag av att sådana tillgångar inte räknas upp i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. Det kan påpekas att vid avyttring av sådana fastigheter och bostadsrätter beskattas dock återförda värdeminskningsavdrag och värdehöjande reparationer i inkomstslaget näringsverksamhet, se 23 kap. Det kan också påpekas att den möjlighet som finns för enskilda näringsidkare enligt 7 § andra stycket att räkna kapitalvinster till inkomstslaget näringsverksamhet vid sådana avyttringar som avses i 28 kap. 5 § – dvs. i samband med avsättning till ersättningsfond – inte finns för fysiska

personer som är delägare i handelsbolag. Enligt punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § KL finns denna möjlighet nämligen bara när fysiska personer uppbär ersättningen vid sådana avyttringar. Att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för delägare som är juridiska personer, kan utläsas av 2 § 1 mom. första, sjätte och sjunde styckena SIL.

När det gäller s.k. förbjudna lån har vi lagt till att 4 § gäller också i fråga om handelsbolag. För delägare som är fysiska personer föreslår vi emellertid att inkomsterna räknas till inkomstslaget tjänst. Bakgrunden är att det i inkomstslaget tjänst redan gäller särskilda regler för sådana inkomster (liksom för ett antal förmåner m.m. från fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag samt utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag m.m.) i fråga om pensionsgrundande inkomst, socialavgifter, avdrag för pensionsförsäkringspremier och grundavdrag och att dessa inkomster bör behandlas på samma sätt. Vi har funnit det mer rationellt att hänföra förbjudna lån till inkomstslaget tjänst för delägare som är fysiska personer än att för dessa sannolikt mycket ovanliga fall införa särregler också i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vissa handelsbolagsavyttringar

6 §

När en fysisk person avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag, skall kapitalvinsten i vissa fall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelser om detta finns i SHBL. Bestämmelserna i den lagen har placerats i 48 kap., men i detta inledande kapitel ges en hänvisning dit.

Trots att denna bestämmelse inte gäller intäkter och kostnader i ett handelsbolag har vi valt att ta in den under rubriken "Handelsbolag" för att underlätta för delägare i handelsbolag att hitta bestämmelsen.

Enskilda näringsidkare

Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

7 §

I likhet med vad som gäller enligt 5 § andra stycket för fysiska personer som är delägare i handelsbolag skall enskilda näringsidkare

redovisa kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter i inkomstslaget kapital. Det framgår i dag av att sådana tillgångar inte räknas upp i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL.

För enskilda näringsidkare finns emellertid en möjlighet enligt punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § KL att hänföra kapitalvinster vid vissa avyttringar av fastigheter till inkomstslaget näringsverksamhet för att de skall kunna göra avsättning till ersättningsfond, se 28 kap. 7 § andra stycket. Det kan påpekas att det i dag är uttryckt så att det är *ersättningen* som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Sedan får den skattskyldige enligt punkt 18 av anvisningarna till 23 § KL avdrag för fastighetens anskaffningsvärde i enlighet med bestämmelserna i 24 och 25 §§ SIL. Vi uttrycker det i stället så att *kapitalvinsten* räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Observera att kapitalvinsten inte skall kvoteras i dessa fall, se 43 kap. 28 §.

Vissa tillgångar och skulder

8 och 9 §§

Bestämmelserna om att vissa tillgångar och skulder inte räknas till näringsverksamheten för enskilda näringsidkare är nya. När det gäller de i *8 §* undantagna tillgångarna skall varken intäkter från dem eller kostnader för dem räknas till näringsverksamheten. Inte heller den kapitalvinst alternativt kapitalförlust som uppkommer vid en avyttring av sådana tillgångar skall tas upp i näringsverksamheten. Det framgår i dag i fråga om

– intäktsräntor och utdelningar av punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § KL,

– kostnadsräntor av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 23 § KL,

– kapitalvinster av punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL, och

– kapitalförluster av punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

De i 8 § undantagna tillgångarna skall inte ligga till grund för beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning eller expansionsfonder. Det framgår av 9 § RFL och 7 § ExmL. När det gäller skulder beaktas bara skulder i verksamheten, se 2 § RFL och 7 § ExmL.

För att slippa ha bestämmelserna utspridda i ett antal kapitel har vi valt att reglera att vissa tillgångar och skulder inte hör till näringsverksamheten. Av det följer att intäkter från respektive kostnader för dessa tillgångar och skulder inte skall redovisas i näringsverksamheten. Vidare följer att tillgångarna och skulderna inte

skall beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning eller expansionsfonder.

När det gäller näringsfastigheter och näringsbostadsrätter hänförs inte kapitalvinster och kapitalförluster till näringsverksamheten, men eftersom löpande intäkter och kostnader för sådana tillgångar hör till näringsverksamheten finns de inte med i uppräkningen av tillgångar i första stycket. I stället finns bestämmelsen i 7 §. Det kan påpekas att näringsbostadsrätter enligt 46 kap. 2 § andra stycket inte är delägarrätter.

I *andra stycket första strecksatsen* har vi skrivit in att tillgångarna skall räknas till näringsverksamheten om de är lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar. Det kan påpekas att i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § KL står att räntor och utdelningar på *omsättningstillgångar* utgör intäkt av näringsverksamhet. Skatterättsnämnden har i ett avgörande kommit fram till att med omsättningstillgång avses den skattemässiga, och inte den bokföringsmässiga, betydelsen av ordet. Vi utgår ifrån Skatterättsnämndens tolkning. Se vidare om begreppen *omsättningstillgångar och lagertillgångar* i avsnitt 2.4.2.

Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL hänförs till intäkt av näringsverksamhet vad som inflyter vid en avyttring av inventarier eller av tillgångar som är likställda med inventarier vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Att utgifter för att anskaffa inventarier och likställda tillgångar får dras av i näringsverksamheten framgår av punkterna 12–14, 16 och 17 av anvisningarna till 23 § KL. I *andra stycket andra strecksatsen* nämner vi inte "tillgångar som är likställda med inventarier vid beräkning av värdeminskningsavdrag". Det beror på att enligt 18 kap. 1 § andra stycket IL gäller vad som sägs om inventarier också för sådana tillgångar.

När det gäller fordringar på grund av avyttring av inventarier (som också finns med i den andra strecksatsen i andra stycket) finns det inte någon bestämmelse i dagens lagtext, varken i fråga om räntor, kapitalvinster eller kapitalförluster. Vi finner det dock ologiskt att t.ex. en kapitalförlust på en sådan fordran skall hamna i inkomstslaget kapital. Vi föreslår att en sådan fordran i stället skall hänföras till näringsverksamheten på samma sätt som det avyttrade inventariet eller en kundfordran.

I fråga om andelar i kooperativa föreningar (den *fjärde strecksatsen* i andra stycket) överensstämmer vårt förslag inte helt och hållet med dagens lydelse. I punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL regleras "utdelning på inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar". Där finns det således inte någon begränsning att detta gäller bara om den ekonomiska föreningen är en sådan

kooperativ förening som avses i 2 § 8 mom. SIL. Bestämmelsen infördes år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1855) när den skattefrihet för utdelning som hade gällt under ett års tid togs bort. Innan skattefriheten för utdelning infördes fanns en motsvarande bestämmelse i punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes där genom 1990 års skattereform och avsåg bara sådana kooperativa föreningar som anges i 2 § 8 mom. SIL. Samtidigt infördes de två bestämmelser som finns om kapitalvinster på och kostnadsräntor för andelar i kooperativa föreningar i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § respektive punkt 1 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. I den proposition genom vilken bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL återinfördes år 1994 står det i författningskommentaren (prop. 1994/95:25 s. 89) att "meningen ... har – med redaktionella ändringar – hämtats från paragrafens lydelse fram till år 1994". Någon ändring synes således inte vara avsedd. Vi kan inte heller se någon anledning till att det, när det gäller utdelning från föreningarna, skall avse en vidare krets av ekonomiska föreningar än när det gäller kapitalvinster och kostnadsräntor. Vi föreslår därför att bestämmelsen skall inskränkas till att gälla bara för kooperativa föreningar.

Att fordringar på grund av avyttring av inventarier eller sådana andelar i kooperativa föreningar som avses i fjärde strecksatsen i andra stycket räknas till näringsverksamheten för enskilda näringsidkare innebär inte att de inte är kapitaltillgångar. De skall – liksom hos t.ex. aktiebolag – kapitalvinstbeskattas vid en avyttring.

Bestämmelsen i *9 §* om att vissa skulder inte skall räknas till näringsverksamheten innebär att räntekostnaden på skulden inte får dras av i näringsverksamheten och att skulden inte heller skall minska underlaget för räntefördelning eller expansionsmedel.

I punkt 3 av anvisningarna till 22 § KL finns ytterligare en bestämmelse om vilka utdelningar som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Där står det: "I bank- och annan penningrörelse och i försäkringsrörelse är utdelning på aktier och andelar i värdepappersfonder och ekonomiska föreningar att räkna som intäkt av näringsverksamhet." Bestämmelsen strider mot innehållet i den föreslagna 8 §. Den är aktuell bara för enskilda näringsidkare eftersom utdelning för juridiska personer och handelsbolag alltid hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet, om den inte är skattefri. Det är emellertid mycket ovanligt att enskilda näringsidkare driver denna form av verksamhet. Vad som kan förekomma är att de driver penningrörelse. I penningrörelse torde aktier och andelar dock vara att anse som lagertillgångar. Om vissa aktier eller andelar skall betraktas som anläggningstillgångar finns det inte någon anledning att

utdelningarna skall behandlas som annat än som inkomst av kapital. Vi har därför valt att inte ta in någon sådan bestämmelse.

Rabatt och pristillägg

10 §

Utdelning i form av rabatt eller pristillägg på grund av gjorda köp eller försäljningar i en näringsverksamhet har alltid räknats till inkomstslaget rörelse/näringsverksamhet. Vid KL:s tillkomst fanns en bestämmelse om det i punkt 4 av anvisningarna till 28 § KL. År 1984 flyttades bestämmelsen över till punkt 2 av anvisningarna till 28 § KL (DsFi 1984:9, prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190). Vid 1990 års skattereform flyttades bestämmelsen över till punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL.

Den aktuella utdelningen är inte en egentlig utdelning utan den är snarare en prisjustering och en sådan skall naturligtvis påverka inkomsten av näringsverksamhet, om köpet eller försäljningen skett i näringsverksamheten. Därför har vi tagit med en sådan bestämmelse här. Bestämmelsen gäller bara för enskilda näringsidkare och bara för utdelning på vissa aktier och andelar – nämligen sådana som inte räknas till näringsverksamhet. I fråga om andra skattskyldiga och andra aktier och andelar behövs det inte någon uttrycklig bestämmelse eftersom de på grund av andra bestämmelser ändå räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Samfälligheter

11 §

I 41 a § KL med anvisningspunkter finns bestämmelser om till vilken förvärvskälla samfälligheters intäkter och kostnader skall hänföras. Bestämmelserna infördes år 1975 (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259) och har i fråga om näringsfastigheter i stora delar behållits oförändrade.

I 6 kap. 6 § första stycket IL finns bestämmelser om att juridiska personer som förvaltar vissa samfälligheter är skattskyldiga för samfällighetens inkomster. För delägare i sådana samfälligheter finns en bestämmelse i punkt 3 av anvisningarna till 41 a § KL om att utdelning från samfälligheten skall tas upp till beskattning som intäkt i den förvärvskälla som delägarfastigheten ingår i. Hos juridiska personer skall all utdelning tas upp som intäkt – om den inte är undantagen enligt 34 kap. 11–21 §§, vilket inte kan komma i fråga

här – och alla inkomster skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (se 1–3 och 5 §§). En sådan bestämmelse som finns i anvisningspunkten behövs därför inte för deras räkning. Även i fråga om handelsbolag skall all utdelning tas upp som intäkt och räknas till näringsverksamheten (se 1–3 och 5 §§). I fråga om enskilda näringsidkare är det emellertid mer tveksamt. Om man ser samfälligheten som en del av fastigheten, skall intäkter från denna – inklusive utdelningen – tas upp i näringsverksamheten. Om man i stället ser det så att den enskilde näringsidkaren innehar en delägarrätt i den juridiska person som förvaltar samfälligheten, räknas utdelning på delägarrätten till inkomstslaget kapital, om inte delägarrätten är en lagertillgång. För att förtydliga vad som bör gälla tar vi med en bestämmelse i *första stycket* om att utdelning räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Det kan påpekas att i 21 kap. 29 § finns en bestämmelse om att sådan utdelning till viss del likställs med intäkt av skogsbruk som den skattskyldige själv bedriver.

I 6 kap. 6 § andra stycket IL föreskrivs i fråga om svenska juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än sådana som avses i paragrafens första stycke att intäkter och kostnader i samfälligheten skall fördelas på delägarna. I fråga om fastigheter som äger del i sådana samfälligheter, liksom i samfälligheter som inte förvaltas av juridiska personer, gäller enligt 41 a § KL att intäkterna och kostnaderna skall hänföras till den förvärvskälla som fastigheten ingår i. När intäkterna och kostnaderna skall redovisas hos juridiska personer gäller således att allt skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet (se 1–3 och 5 §§). När de skall redovisas hos fysiska personer är det emellertid inte helt tydligt vad som gäller. Skall de bestämmelser som gäller för enskilda näringsidkare tillämpas? I så fall skall alla kapitalvinster och kapitalförluster räknas till inkomstslaget kapital, såväl på fastigheter och bostadsrätter som på delägarrätter och andra tillgångar. Likaså skall många ränteintäkter och utdelningar hänföras till inkomstslaget kapital. Ett alternativ är att låta alla inkomster räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, som för juridiska personer. Vi har i stället valt att följa de bestämmelser som gäller för handelsbolag, nämligen att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter skall tas upp i inkomstslaget kapital medan övriga intäkter och kostnader tas upp i näringsverksamheten, se *andra stycket*. För detta talar praktiska skäl, t.ex. att det annars blir svårt att fördela det skattefria belopp som regleras i 15 kap. 15 §. Vi har emellertid tagit in ett undantag i fråga om kapitalvinster och kapitalförluster, om den fastighet som äger del i samfälligheten är en lagerfastighet.

Royalty m.m.

12 §

Att den som uppbär royalty och liknande inkomster skall anses bedriva näringsverksamhet regleras i dag i punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL. Bestämmelsen placerades där genom 1990 års skattereform.

Tanken bakom bestämmelsen är att den som får sådana intäkter från någon näringsidkare skall anses så delaktig i utbetalarens verksamhet att han själv skall redovisa intäkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Så har det varit sedan KL:s tillkomst, då bestämmelsen placerades i 28 § KL. Efter ett avgörande i Regeringsrätten (RÅ 1977 ref. 27) infördes år 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU8, SFS 1981:1150) ett undantag i lagtexten att royalty skall beskattas som näringsverksamhet om den inte bör hänföras till inkomstslaget tjänst. Undantaget gjordes för att markera att sådana inkomster i vissa fall – t.ex. för den som skrivit en enstaka bok – i stället skall hänföras till inkomstslaget tjänst. Före 1990 års skattereform var tillägget från år 1981 logiskt. Då var definitionen av inkomstslaget rörelse sådan att en verksamhet ansågs hänförlig till inkomstslaget rörelse om den inte var hänförlig till inkomstslaget tjänst. Genom 1990 års skattereform ändrades detta. I inkomstslaget tjänst föreskrivs nu att vissa inkomster räknas till inkomstslaget tjänst, om de inte är att hänföra till näringsverksamhet. Med lydelsen av punkt 1 av anvisningarna till 21 § blir det en hänvisning fram och tillbaka mellan de två inkomstslagen.

Vi har därför ändrat uttryckssätt i vårt förslag och lagt till i vilka fall royalty och avgift skall räknas till inkomstslaget tjänst. Avsikten är emellertid inte att det skall innebära någon materiell ändring. Det som skall räknas till inkomstslaget tjänst är inkomst av verksamhet som ingår i ett anställningsavtal. Men också resultatet av tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet skall räknas till inkomstslaget tjänst (se prop. 1981/82:10 s. 56 och 59 f.). Denna skall inte vara så varaktig att den är att betrakta som näringsverksamhet. Det skall vara fråga om en sådan arbetsprestation av den skattskyldige som kan leda till att han blir beskattad i tjänst. Att den skattskyldige förvärvar ett patent och bara uppbär royaltyn kan därför inte leda till att royaltyn räknas till inkomstslaget tjänst.

Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

13 §

Att det i vissa fall anses som näringsverksamhet när en delägare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag eller en närstående till delägaren avyttrar vissa rättigheter är i dag reglerat i punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1976 i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL (SOU 1975:54, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85). Den flyttades, utan att ändras, till punkt 5 av anvisningarna till 27 § KL år 1981 (prop. 1980/81:68, SFS 1981:295). Vid 1990 års skattereform flyttades den vidare till sin nuvarande plats.

Punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL är utformad så att den gäller i fråga om "hyresrätt, patent eller liknande rättighet". Vi har ändrat det till "hyresrätter, patent eller andra sådana rättigheter som avses i 18 kap. 1 § andra stycket 1". När bestämmelsen infördes år 1976 hänvisades i SOU 1975:54 (s. 116) till punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § KL. Det stycket gällde samma rättigheter som avsågs i dåvarande punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL. Den anvisningspunkten motsvaras nu av punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL. Punkten ändrades senast år 1995 efter förslag av Redovisningskommittén (SOU 1995:43, prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1613). Vi vill förtydliga omfattningen av bestämmelsen genom att hänvisa till vår motsvarighet till den anvisningspunkten, nämligen 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL.

14 kap. Beräkning av överskott och underskott av näringsverksamhet

Kapitlet innehåller grundläggande bestämmelser om beräkning av överskott och underskott av näringsverksamhet, t.ex. att inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare finns andra bestämmelser om inkomstberäkningen.

I detta kapitel har vi placerat bestämmelsen om att lagerreserver och liknande inte beaktas annat än vid tillämpningen av 97-procentsregeln för lager och pågående arbeten till fast pris och 85-procentsregeln för djur. Denna regel har samband med bestämmelserna i 17 kap. om värdering av lager och pågående arbeten. Bestämmelsen har emellertid en mer generell innebörd än att behandla lager och pågående arbeten.

I punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL finns en bestämmelse om beskattningstidpunkten när avverkningsrätt till skog

upplåtits mot betalning under flera år. Denna har visserligen samband med de frågor som behandlas i detta kapitlet men den har placerats i 21 kap. om skogsfrågor eftersom vi har bedömt att den blir lättast att hitta då.

Bakgrund

För inkomstslaget *rörelse* skedde inkomstberäkningen enligt bokföringsmässiga grunder redan före KL:s tillkomst. I KL fanns bestämmelserna om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder och närliggande frågor ursprungligen i 41 § KL och punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. I anvisningspunkten fanns också bestämmelser om lager. År 1979 (förarbeten, se nedan) delades anvisningspunkten upp i tre punkter. Punkt 1 behandlade hur det bokförda resultatet skulle justeras om det fanns skattefria intäkter och icke avdragsgilla kostnader samt vad som skulle hända om de i bokföringen tillämpade principerna för periodisering av inkomster och utgifter inte överensstämde med motsvarande skatterättsliga principer. Punkterna 2 och 3 innehöll lagerregler. (De tidigare punkterna 2 och 3 fick ny beteckning.) Reglerna om pågående arbeten infördes år 1981 (förarbeten, se nedan) och bestämmelserna togs in i en ny anvisningspunkt, 3 a, till 41 §.

Genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) flyttades bestämmelserna till 24 § och punkterna 1–3 av anvisningarna till 24 § KL. Punkt 1 innehåller bestämmelserna om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder m.m. Punkterna 2 och 3 behandlar lager respektive pågående arbeten.

Ursprungligen skedde inkomstberäkningen för inkomst av *jordbruksfastighet* enligt kontantprincipen. Som intäkt redovisades kontanta inkomster samt inkomster in natura och som kostnad betalda utgifter. Någon hänsyn togs alltså inte till lager, kundfordringar eller leverantörsskulder. Avdrag fick inte göras – vare sig omedelbart eller i form av värdeminskningsavdrag – för nyuppsättning av inventarier. Däremot fick avdrag göras när inventarier ersattes. Värdeminskningsavdrag fick dock göras för byggnader. Enligt praxis fanns det möjlighet till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder om ”ordnad bokföring med räkenskapsavslutning funnes samt att densamma kunde förväntas komma till fortsatt användning, så att trygghet förelåge för en likformig taxering i framtiden” (prop. 1951:191 s. 32). År 1951 (förarbeten, se nedan) infördes formellt möjligheten till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder för jordbrukare. Förutsättningen var att bokföringen skedde enligt i

huvudsak samma regler som för rörelseidkare. För jordbrukare infördes ett generellt krav på att inkomstberäkningen skulle ske enligt bokföringsmässiga grunder år 1972 (förarbeten, se nedan).

År 1978 (förarbeten, se nedan) infördes bestämmelser om frivillig övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning i inkomstslaget *annan fastighet*. Detta gällde enbart konventionellt beskattade fastigheter, dvs. när beskattningen baserades på verkliga inkomster och utgifter och inte på schablon.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1951 Rätt till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder av jordbruk, SOU 1946:29, prop. 1951:191, bet. 1951:BevU63, SFS 1951:790

1972 Generell övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning av jordbruk, SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741

1978 Rätt till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder av hyreshus m.m., DsB 1978:7, prop. 1978/79:42, bet. 1978/79:SkU17, SFS 1978:942

1979 Förtydligande om att levererade varor skall redovisas som fordran, köpmannased ersätts med redovisningssed, SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612

1981 Värdet av utgående balans bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång, kvittning vid fel i bokslut, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 och 651

1993 Som regel endast en förvärvskälla för fysiska personer, begränsad avdragsrätt för kommanditdelägare m.fl., SOU

1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541 och 1543

1995 Följdändringar till ändrade redovisningsregler, SOU 1995:43, prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1613

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Beskattningstidpunkten

Bokföringsmässiga grunder

2 §

Bestämmelsen i *första stycket första meningen* om bokföringsmässiga grunder är hämtad från 24 § KL. Den har inte ändrats sedan KL:s tillkomst, bortsett från att den ursprungligen avsåg endast rörelse och stod i 41 § (se vidare inledningen till kapitlet).

Bestämmelsen om god redovisningssed i *första stycket andra meningen* är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen har funnits i KL sedan lagens tillkomst och genomgått endast små ändringar sedan dess. Ursprungligen hänvisades inte till "god redovisningssed" utan till "vedertagen köpmannased". Uttrycket *köpmannased* byttes ut mot *redovisningssed* år 1979 och *vedertagen* mot *god* år 1981.

I nuvarande lydelse hänvisas, förutom till "god redovisningssed", till "vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt". Detta var ett tillägg som gjordes år 1951 i samband med att jordbruken fick möjlighet att gå över till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder, eftersom det dåvarande uttrycket *köpmannased* inte passade för jordbruken. När uttrycket *god redovisningssed* används kan emellertid något behov av ett särskilt uttryckssätt för jordbrukens del inte anses föreligga, varför något sådant inte tagits med i förslaget.

I *första stycket tredje meningen* har i fem punkter samlats olika bestämmelser som närmare preciserar innebörden av bokföringsmässiga grunder. Samtliga dessa bestämmelser flyttades genom skattereformen från punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL till punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL.

Punkten 1 om levererade varor är hämtad från punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes år 1978 som ett förtydligande.

Punkten 2 om räntor är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen är i allt väsentligt oförändrad sedan KL:s tillkomst.

Punkten 3 om in- och utgående balansposter är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen är i allt väsentligt oförändrad sedan KL:s tillkomst. Begreppet *avsättningar* lades till år 1995.

Punkten 4 om värdering efter förhållandena vid beskattningsårets utgång är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes år 1981 som en följd av att frågan om rätt beskattningsår kunde vara svår att ta ställning till när det gällde felaktiga balansposter och som en komplettering till bestämmelsen i punkt 5. Om en felaktighet fanns i en balanspost föregående år uppkom frågan om rättelse kunde ske under året eller om den felaktiga posten måste rättas till det år då felet uppstod.

Punkten 5 om kontinuitetsprincipen är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1973 (DsFi 1973:1, prop. 1973:199, bet. 1973:SkU75, SFS 1973:1208) och betraktades som ett förtydligande.

Frågan om rätt beskattningsår vid oriktiga balansposter har nyligen prövats av Regeringsrätten (RÅ 1995 ref. 11).

I punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL infördes år 1995 ett nytt första stycke som föreskriver att om en omsättningstillgång har tagits upp till ett lägre värde vid inkomsttaxeringen än i räkenskaperna, skall skillnadsbeloppet – med visst undantag – återföras till beskattning nästa beskattningsår. Enligt vår mening är denna bestämmelse onödig, eftersom det följer av kontinuitetsregeln att det lägre värdet blir ingående skattemässigt värde nästa år. Förslaget innehåller därför inte någon motsvarighet till detta stycke.

I *andra stycket* finns en hänvisning till de särskilda reglerna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster.

Räkenskaperna

3 §

Bestämmelsen i *första stycket* om räkenskaperna som grund för inkomstberäkningen är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den har funnits med sedan KL:s tillkomst (då i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL).

Enligt nuvarande lydelse gäller att för "skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt". Med ordnad bokföring avses en bokföring som i såväl formellt som materiellt hänseende är så beskaffad att resultatet återspeglar det verkliga skeendet ekonomiskt sett i rörelsen (prop. 1973:119 s. 8). Kravet på ordnad bokföring innebär att om inga särskilda krav på bokföringen finns i den skatterättsliga lagstiftningen anses bokföringen ordnad om den är förd i enlighet med god redovisningssed (Per Thorell: Skattelag och affärssed s. 176).

Det ursprungliga syftet med att uppställa ett krav på ordnad bokföring var troligen att tillförsäkra ett underlag för den skattemässiga bedömningen och kontrollen. Kontrollaspekten var framträdande eftersom den vid tiden för KL:s tillkomst tillämpliga bokföringslagstiftningen var oklar i en rad formella frågor. Dessutom omfattade kravet på ordnad bokföring även icke bokföringsskyldiga näringsidkare för vilka bokföringsregler alltså saknades (Thorell s. 147). Uttrycket ordnad bokföring har därför i allt väsentligt en historisk förklaring.

Kopplingen till räkenskaperna har en materiell innebörd så vitt avser periodiseringen. Denna skall ske i enlighet med räkenskaperna så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. Detta ger å ena sidan den skattskyldige en viss valmöjlighet i de fall det finns flera olika periodiseringssätt som är förenliga med god redovisningssed, eftersom skattemyndigheten kan sägas bli bunden av den valda metoden. Å andra sidan blir den skattskyldige bunden av den metod som valts i räkenskaperna och kan inte vid beskattningen begära en annan periodisering även om denna är förenlig med god redovisningssed. Denna valmöjlighet och dubbla bundenhet föreligger dock givetvis endast rörande poster som tagits upp i räkenskaperna. Om bokslut inte upprättats blir området mera begränsat. I näringsverksamhet där räkenskaper inte behöver föras och inte heller förts blir regeln över huvud taget inte tillämplig.

När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Detta avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.

Därutöver finns det en formell koppling som innebär att man när det finns ett bokslut vid beskattningen faktiskt utgår från det i räkenskaperna redovisade resultatet och därefter gör de justeringar som behövs för att få fram överskottet eller underskottet beräknat enligt de

skatterättsliga reglerna. Denna formella koppling har emellertid inte betydelse för storleken på skatten eller underlaget för skatten och hör därför inte hemma i IL.

Utformningen av bestämmelsen är avsedd att ge uttryck för den materiella bundenhet i periodiseringsfrågor som nyss redovisades. Något krav på att räkenskaperna skall vara förda enligt god redovisningssed ställs inte upp. Eventuella avvikelser skall – på samma sätt som i dag – leda till en justering (5 §).

Eftersom kopplingen avser bara periodiseringsfrågor finns det enligt vår mening inte något behov av en justeringsregel i fråga om skatteplikt och avdragsrätt.

Bestämmelsen om reserv i lager och liknande är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen kom till år 1992 (prop. 1991/92:86, bet. 1991/92:SkU30, SFS 1992:693).

4 §

Bestämmelsen om ränta som inräknats i anskaffningsvärdet är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL, där den infördes år 1995.

Justeringar

5 §

Bestämmelserna om justering av det redovisade resultatet är hämtad från punkt 1 andra, sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 24 § KL. De har genomgått endast redaktionella ändringar sedan KL:s tillkomst, då de var placerade i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL.

Bestämmelserna tar – i överensstämmelse med att det i 3 § klart uttryckts att räkenskaperna har materiell betydelse endast i periodiseringsfrågor – sikte endast på justeringar avseende beskattningstidpunkten, se under 3 §.

6 §

Bestämmelsen om kvittning av balansposter är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes år 1981 (då i punkt 1 av anvisningarna till 41 §) för att öka möjligheten att anlägga en helhetssyn på företagens resultatreglerande åtgärder i bokslutet. En tidigare regel att kvittning inte fick ske om särskilda omständigheter föranledde det togs bort år 1991 som en följd av ändrade regler för kvittning i fråga om skattetillägg (prop. 1991/92:43, bet. 1991/92:SkU7, SFS 1991:1912). Eftersom vi inte

använder begreppen *omsättningstillgångar* och *anläggningstillgångar* har i stället lagertillgångar undantagits.

Karaktärsbyte

7 §

Bestämmelsen om intäkts- och avdragsposter vid karaktärsbyte från inkomstslaget kapital till inkomstslaget näringsverksamhet är hämtad från punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes genom 1990 års skattereform.

Internationella aktiebyten, fusioner och fissioner

8 §

Paragrafen innehåller en hänvisning till bestämmelserna om avyttring av lageraktier genom internationella aktiebyten, fusioner och fissioner.

Fordringar och skulder i utländsk valuta

9 §

Bestämmelserna om fordringar och skulder i utländsk valuta är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL. De infördes år 1990 (prop. 1990/91:54, 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421). Det är inte klart hur de värdeförändringar på kapitaltillgångar som har påverkat beskattningen enligt denna paragraf skall beaktas när en avyttring sker och en kapitalvinstberäkning skall göras. Vi har emellertid inte ansett oss ha möjlighet att klarlägga denna fråga.

Tantiem från fåmansföretag

10 §

Bestämmelsen om tantiem och liknande från fåmansföretag är hämtad från 2 § 13 mom. tredje stycket SIL. Den infördes år 1976 (SOU 1975:54, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85). Då krävdes att beloppet skulle vara utbetalat. Alternativet att det var tillgängligt för lyftning lades till år 1977 (prop. 1977/78:40 bil. 3, bet. 1977/78:SkU19, SFS 1977:1172).

Utgifter före verksamhetens påbörjande

11 §

Bestämmelsen om avdrag i efterhand för utgifter före näringsverksamhetens påbörjande är hämtad från punkt 26 av anvisningarna till 23 § KL.

Avdragsrätten infördes år 1985 efter förslag från Kulturskattekommittén (SOU 1983:53, prop. 1984/85:93, bet. 1984/85:SkU28, SFS 1985:225). Bestämmelsen gäller alla näringsidkare men ansågs vara av särskild betydelse för uppfinnare och konstnärer.

Regeln togs in i en ny anvisningspunkt, punkt 18 b av anvisningarna till 29 § KL och fick sin nuvarande placering genom 1990 års skattereform. Då skedde också en anpassning till systemet med rullande underskottsavdrag.

Gemensam eller särskild beräkning

I bestämmelserna om gemensam eller särskild beräkning använder vi inte inte uttrycket *förvärvskälla* och inte heller något ny motsvarande beteckning. Någon särskild beteckning behövs inte i dessa paragrafen. I andra bestämmelser används beteckningen *näringsverksamheten* för att beteckna den verksamhet för vilken beräkningen görs, oavsett om detta är all den näringsverksamhet som skall beskattas hos den skattskyldige eller ej (se kommentaren till 16 §).

Juridiska personer

12 §

Bestämmelsen om beräkningen hos juridiska personer är hämtad från 2 § 1 mom. femte stycket SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform. Tidigare gällde samma regler om förvärvskälleindelning för juridiska och fysiska personer (se vidare kommentaren till 14 §).

En uttrycklig bestämmelse införs om att även inkomst från handelsbolag som den juridiska personen är delägare i ingår i den gemensamma beräkningen. Vidare görs en hänvisning till bestämmelserna i 13 § om underskott i vissa utländska juridiska personer samt i 17 och 18 §§ om underskott för kommanditdelägare och vissa andra handelsbolagsdelägare.

13 §

Bestämmelserna om underskott från vissa delägarbeskattade utländska juridiska personer är hämtade från 2 § 15 mom. SIL. De infördes år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1860). Bestämmelserna är inte uttryckligen begränsade till juridiska personer men några motsvarande bestämmelser finns inte i KL vilket talar för att de inte skall tillämpas vid beskattningen av fysiska personer. Det är också tveksamt om det, ens vid ägande genom ett handelsbolag, finns några fall där en fysisk person skall beskattas för inkomst av näringsverksamhet från en sådan utländsk juridisk person utan att inkomsten skall hänföras till en särskild förvärvskälla.

Om den fysiska personen skall ta upp en kapitalförlust på en fastighet i inkomstslaget kapital kommer denna dock att dras av mot personens egna inkomster. Det kan emellertid påpekas att reglerna om delägarbeskattade utländska juridiska personer är utformade efter reglerna om kommanditdelägare i svenska handelsbolag. I dessa regler finns inte någon spärr mot avdrag för sådana kapitalförluster i handelsbolaget som skall dras av i inkomstslaget kapital.

Mot denna bakgrund har vi utgått från att bestämmelsen i 2 § 15 mom. SIL skall tillämpas endast vid beskattning av juridiska personer.

Fysiska personer

14 §

Huvudregeln för enskilda näringsidkare i *första stycket* är hämtad från 18 § andra stycket KL. Bestämmelser om förvärvskällor har sedan KL:s tillkomst funnits i 18 § och – fram till 1990 års skattereform – i flera anvisningspunkter till 18 §. Bestämmelserna gällde före 1990 års skattereform även för juridiska personer.

I inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet var före 1990 års skattereform varje förvaltningsenhet en förvärvskälla. I inkomstslaget rörelse var varje självständig verksamhet en förvärvskälla.

Genom 1990 års skattereform slogs inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet (med undantag för privatbostadsfastigheter) och rörelse ihop till inkomstslaget näringsverksamhet. All aktiv näringsverksamhet var en förvärvskälla. Varje passiv näringsverksamhet var en särskild förvärvskälla. Verksamheter som hade naturligt samband med varandra betraktades då som en enda verksamhet.

År 1993 ändrades förvärvskälleindelningen för fysiska personer och definitionen av aktiv näringsverksamhet flyttades till lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Bestämmelsen i *andra stycket* om självständigt bedriven verksamhet i utlandet är hämtad från 18 § fjärde stycket KL.

Redan vid KL:s tillkomst fanns särskilda regler om förvärvskälla för fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet (18 § KL). Fram till 1990 års skattereform hänfördes den skattskyldiges samtliga fastigheter och rörelser i utlandet till en särskild förvärvskälla i inkomstslaget kapital. I övrigt bildade alla andra inkomster och utgifter som hörde till inkomstslaget en förvärvskälla.

Genom 1990 års skattereform överfördes fastigheter (utom privatbostadsfastigheter) och rörelser utomlands till inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare föreskrevs att självständigt bedriven verksamhet i utlandet alltid skulle vara passiv näringsverksamhet, varför varje verksamhet kom att bilda en särskild förvärvskälla.

År 1993 slopades uppdelningen på skilda förvärvskällor för varje verksamhet.

15 §

Bestämmelserna om fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag i *första och tredje styckena* är hämtade från 18 § andra och tredje styckena KL.

Regeln om att inkomst från handelsbolag och annan inkomst bildar skilda förvärvskällor infördes år 1988 (Ds 1988:44, prop. 1988/89:55, bet. 1988/89:SkU16, SFS 1988:1518).

Enligt de bestämmelser som infördes genom 1990 års skattereform skulle inkomsten från ett handelsbolag hänföras till olika förvärvskällor, även om det var fråga om aktiv näringsverksamhet, om bolaget bedrev flera verksamheter som saknade naturlig anknytning till varandra.

När förvärvskälleindelningen ändrades för enskilda näringsidkare år 1993 slopades också förvärvskälleindelningen inom handelsbolaget.

Bestämmelserna om handelsbolag som är delägare i ett annat handelsbolag infördes också år 1993. En hänvisning görs till bestämmelserna i 17 och 18 §§ om underskott för kommanditdelägare och vissa andra handelsbolagsdelägare.

Bestämmelserna i *andra stycket* om självständigt bedriven verksamhet utomlands är hämtad från 18 § fjärde stycket KL (se vidare kommentaren till 14 § andra stycket).

16 §

Bestämmelsen bygger på 18 § första stycket KL, som kom till genom 1990 års skattereform. Tidigare fanns alltsedan KL:s tillkomst en motsvarande bestämmelse som avsåg samtliga inkomstslag i 17 § andra stycket KL. Vi har utformat den i syfte att klargöra att när det skall göras skilda beräkningar så skall vad som sägs om näringsverksamheten tillämpas på just den del som beräkningen avser.

Som exempel kan nämnas reglerna om uttagsbeskattning i 15 kap. 2 § tredje stycket, där det anges att med uttag förstås bl.a. att den skattskyldige tar ut en tillgång ur en näringsverksamhet för att föra över den till en annan näringsverksamhet. De innebär att det är ett uttag om en enskild näringsidkare för över en tillgång från en självständig verksamhet utomlands till sin näringsverksamhet i Sverige. Vidare kan nämnas regeln i 60 kap. 2 § som anger att särskild skatteberäkning av ackumulerad inkomst måste omfatta all ackumulerad inkomst i inkomstslaget. Om den skattskyldige bedriver både enskild näringsverksamhet och näringsverksamhet i handelsbolag och det uppkommer ackumulerad inkomst i båda verksamheterna, är det tillräckligt att den särskilda skatteberäkningen avser all ackumulerad inkomst i den enskilda näringsverksamheten *eller* i handelsbolaget.

Underskott för kommanditdelägare och vissa andra handelsbolagsdelägare

17 och 18 §§

Bestämmelserna om avdragsbegränsningar för vissa underskott från svenska kommanditbolag och vissa andra handelsbolag är hämtade från 18 § tredje stycket KL och 2 § 1 mom. femte stycket SIL.

Bestämmelser som avser både fysiska och juridiska personer infördes år 1993. Systemet innebär en särskild "fålla" för underskott som omfattas av begränsningarna.

Överlåtelser av verksamhet till staten, kommuner m.fl.

19 och 20 §§

Bestämmelserna (den s.k. lex Kockum) är hämtade från 2 § 5 mom. SIL. De infördes år 1979 som en ny punkt 6 av anvisningarna till 20 § KL (bet. 1979/80:SkU13, SFS 1979:1146). De flyttades till 2 § 5

mom. SIL år 1984 då den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. - 1984/85:SkU23, SFS 1984:1061). Vid skattereformen 1990 anpassades de till det nya systemet med rullande underskottsavdrag i stället för förlustavdrag. I förslaget har bestämmelserna utformats i syfte att mer uttryckligt ange i 20 § hur beräkningen skall ske. Förbudet mot avdrag för uppskjutna underskott i dessa fall kan anses egentligen höra hemma i 39 kap. men har ändå placerats här, eftersom förutsättningarna är gemensamma. I 39 kap. finns en hänvisning.

Oriktig prissättning m.m.

21 och 22 §§

Bestämmelsen om oriktig prissättning är hämtad från 43 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 43 § KL.

En bestämmelse om oriktig prissättning har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Bestämmelsen fick i huvudsak sin nuvarande utformning år 1965 (SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573).

Rekvisitet om intressegemenskap ändrades år 1983 (BRÅ PM 1980:3, prop. 1982/83:73, bet. 1982/83:SkU18, SFS 1983:123). Tidigare krävdes att intressegemenskap kunde visas från skattemyndigheternas sida vilket kunde vara svårt när det var fråga om länder med sträng sekretess.

I *21 § 1* har det markerats att bestämmelserna är tillämpliga både när motparten inte är skattskyldig för inkomsten här enligt IL och när motparten visserligen är skattskyldig här enligt IL men ändå inte skall beskattas eftersom inkomsten är undantagen från beskattning genom ett dubbelbeskattningsavtal.

Viss osäkerhet kan anses råda om samspelet mellan denna bestämmelse och exempelvis reglerna om beskattning vid uttag. Om ett företag här överlåter en tillgång till underpris till ett närstående företag utomlands, skall mellanskillnaden enligt reglerna om uttag tas upp som intäkt om det inte finns särskilda skäl mot det. Man uppnår då samma resultat som genom en justering enligt reglerna om oriktig prissättning. Vi finner det naturligt att övriga skatteregler tillämpas först, eftersom ett konstaterande att företagets överskott blivit lägre eller underskott högre knappast kan göras förrän detta beräknats. Vi har därför lagt till "beräknat enligt övriga bestämmelser i denna lag".

Överskott och underskott

23 §

Bestämmelsen om beräkningen av överskott och underskott är hämtad från 25 § KL. Denna bestämmelse kom till genom 1990 års skattereform. Tidigare hade motsvarande bestämmelser för de olika inkomstslagen funnits i 23, 26 och 30 §§ KL för inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet respektive rörelse. Bestämmelserna har funnits med sedan KL:s tillkomst och ändrats bara genom följdändringar till andra reformer, exempelvis avskaffandet av garantibeskattningen.

Enligt nuvarande lydelse utgörs inkomsten av en förvärvskälla av vad som återstår av intäkterna av förvärvskällan sedan avdrag gjorts enligt 23 § KL, hänsyn tagits till in- och utgående balans enligt 24 § KL och avdrag gjorts enligt LAU. I förslaget har intäkter, avdrag och balansposter sammanfattats till intäkts- och avdragsposter. Vidare har begreppet *inkomst* ersatts med *överskott eller underskott*, eftersom uttrycket inkomst ibland kan föranleda tveksamhet om endast överskott avses eller såväl överskott som underskott.

Bestämmelserna innehåller också en hänvisning till reglerna om inkomstuppdelning mellan makar i 55 kap.

24 §

Paragrafen som är ny innehåller en förteckning över de bestämmelser som reglerar avdrag för underskott i näringsverksamhet. En uppdelning har skett med utgångspunkt i *dels* om avdraget görs samma år eller ett senare år, *dels* om avdraget *skall* göras eller om den skattskyldige har en valfrihet att tillämpa avdragsregeln eller ej. Det kan påpekas att regeln i 41 kap. 36 § i viss mån intar en mellanställning eftersom avdraget i och för sig skall göras men den skattskyldige har möjlighet till en viss uppdelning efter egen önskan.

15 kap. Intäkter i näringsverksamhet

Inkomstslaget näringsverksamhet är som nämnts i den inledande kommentaren till avd. V strukturerat efter sakområden så att bestämmelser som behandlar ett visst område har förts samman till kapitel. I detta kapitel finns grundläggande bestämmelser om vad som är intäkt i näringsverksamhet och om uttag. Dessutom innehåller kapitlet de intäktsbestämmelser som inte utgör ett så stort sakområde att de kan bilda ett eget kapitel och inte heller lämpligen kan sammanföras med något närliggande sakområde. Vissa bestämmelser

om intäkter som har nära koppling till tidigare gjorda avdrag har tagits in i 16 kap. med en hänvisning från detta kapitel. Här finns också en hänvisning till övriga kapitel med intäktsbestämmelser.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragrafen hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

1 §

Den allmänna intäktsbestämmelsen i *första stycket* är hämtad från 22 § samt punkt 1 första stycket och andra stycket första meningen av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns intäktsbestämmelserna i 21 § samt punkterna 4 och 10 av anvisningarna till 21 § KL (jordbruksfastighet), 24 § 1 mom. och punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL (annan fastighet) samt 28 § och punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL (rörelse).

Den nuvarande lydelsen överensstämmer utom i fråga om inventarier i allt väsentligt med vad som redan år 1928 – vid KL:s tillkomst – föreskrevs i 28 § och punkt 1 av anvisningarna till 28 §.

Bestämmelsen "att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten" innebar ursprungligen bl.a. att överlåtelse av anläggningstillgångar generellt inte beskattades i rörelsen utan enligt kapitalvinstreglerna (inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet).

Under årens lopp har emellertid gränsdragningen förskjutits på så sätt att avyttring av anläggningstillgångar normalt beskattas i näringsverksamheten.

Hos juridiska personer tas alla skattepliktiga intäkter upp som intäkt av näringsverksamhet. Hos fysiska personer är det framför allt kapitalvinster på andra näringsfastigheter och näringsbostadsrätter än lagertillgångar som inte beskattas i näringsverksamheten.

Avgränsningen av inkomstslaget regleras i 13 kap. I övrigt bör det vara tillräckligt att – utöver en kort exemplifiering – ange att som intäkt av näringsverksamhet skall tas upp samtliga intäkter i verksamheten.

Intäktsregeln i punkt 1 andra stycket första meningen av anvisningarna till 22 § KL om inventarier kom ursprungligen till år 1938 då intäkter vid avyttring av inventarier beskattades i inkomstslaget rörelse för aktiebolag och vissa andra juridiska personer för att år 1951 gälla generellt (se 18 kap. om inventarier). Bestämmelsen ansluter till vad som har sagts ovan om normalitetsbegreppet.

Som tidigare nämnts föreslår vi att intäktsbestämmelsen kortas ner och att det inte längre skall framgå att som intäkt räknas bara intäkter som normalt är att räkna med och som ingår som ett led i verksamheten. I stället nämner vi i den allmänna intäktsbestämmelsen ersättning för inventarier som ett exempel (bland flera andra) på en intäkt i näringsverksamheten.

I *andra stycket* finns en hänvisning till övriga kapitel med intäktsbestämmelser och i *tredje stycket* en hänvisning till 56 kap. där reglerna om värdering av intäkter i annat än pengar finns samlade.

Uttag

2 §

Den allmänna bestämmelsen om uttagsbeskattning är hämtad från punkt 1 fjärde och femte styckena av anvisningarna till 22 § KL. I 28 § KL i dess ursprungliga lydelse föreskrevs att till intäkt av rörelse hänfördes allt vad som här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo såsom "värdet av i rörelsen tillverkade eller saluhållna varor eller produkter, som förbrukats för rörelseidkarens, hans familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning eller (...) annan förmån som i rörelsen kommit honom till godo".

Bestämmelsen att uttagsbeskattning inte skall ske om särskilda skäl föreligger infördes genom 1990 års skattereform. Syftet var att klargöra att tidigare undantag i praxis från uttagsbeskattning fortfarande skulle gälla (prop. 1989/90:110 s. 556).

Vidare infördes genom 1990 års skattereform bestämmelsen om uttagsbeskattning av tjänster och om värderingen av användning av bil. Tidigare fördelades de totala kostnaderna mellan den privata och den yrkesmässiga användningen i förhållande till körsträckan.

Nuvarande bestämmelser om uttagsbeskattning är tämligen knapphändiga och vi föreslår därför en något mer utförlig bestämmelse. En förebild har varit 2 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200). Den tar uttryckligen upp situationen när den skattskyldige överlåter eller tillhandahåller en vara eller tjänst utan vederlag eller till underpris (jfr bl.a. prop. 1993/94:99 s. 140).

Vi har utformat bestämmelsen så att undantaget från uttagsbeskattning när det finns särskilda skäl uttryckligen blir tillämpligt också på uttag av tjänster, något som måste vara avsikten redan nu.

3 §

Bestämmelserna om när en näringsverksamhet upphör eller inte längre skall beskattas i Sverige är hämtade från punkt 1 sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 22 § KL. Vi har formulerat om reglerna till en definition av uttag. Begränsningen till tillgångar vars avyttring beskattas i näringsverksamhet, som inte framgår tydligt i dag, följer då av regeln i 2 §, liksom att uttagsbeskattning inte skall ske om det finns särskilda skäl.

Bestämmelserna infördes år 1994 (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1857).

4 §

Undantaget från uttagsbeskattning avseende aktier som delats ut från ett aktiebolag eller skiftats ut från en ekonomisk förening är hämtat från punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL.

Bestämmelsen infördes i fråga om utdelning år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:411) och utvidgades till att avse även utskiftning år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343).

5 §

Undantaget från uttagsbeskattning av bränsle för uppvärmning av den egna bostaden på en jordbruksfastighet är hämtad från punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns reglerna i inkomstslaget jordbruksfastighet, i punkterna 4 (jordbruk) och 5 (skogsbruk) av anvisningarna till 21 § KL.

Värdet av vedbrand m.m. som den skattskyldige tillgodogjort sig, beskattades enligt 21 § KL (senare punkt 5 av anvisningarna till 21 §) som andra uttag. År 1977 infördes skattefrihet för uttag av vedbränsle från jordbruksfastighet (bet. 1976/77:SkU20, SFS 1977:80). Undantaget från uttagsbeskattning avseende skogsbruk fördes in i punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL. Skattefriheten utvidgades år 1983 (prop. 1983/84:28, bet. 1983/84:SkU9, SFS 1983:1007) till att omfatta även andra bränslen från den egna jordbruksfastigheten än ved, t.ex. halm och biogas. Ett tillägg gjordes därför i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL att till intäkt av jordbruk med binäringar räknades inte bränslen för uppvärmning av bostad på fastigheten.

Som en följd av att vi låter bestämmelsen i 2 kap. 9 § avse undantag från privatbostadsbegreppet (inte som i dag från privat-

bostadsfastighetsbegreppet) har vi gjort ett tillägg avseende skattefrihet för bränsle även för sådana bostäder. Däremot har vi inte gjort motsvarande tillägg i fråga om sådana flerbostadsfastigheter på lantbruksenheter som av fastighetstaxeringstekniska skäl betecknas som småhus.

6 §

Paragrafen hänvisar till de särskilda bestämmelserna om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse som placerats i 24 kap.

Medlemsavgifter

7 §

Bestämmelsen om att medlemsavgifter inte skall tas upp som intäkt för föreningar är hämtad från första stycket punkt 1 av anvisningarna till 19 § KL. Bestämmelsen har funnits där sedan KL:s tillkomst.

Förbjudna lån

8 §

Bestämmelsen om s.k. förbjudna lån, som är hämtad från punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL, fick sin nuvarande utformning genom 1990 års skattereform. Bestämmelsen kom till år 1976 i samband med införandet av de särskilda stoppreglerna för fåmansföretagsförhållanden (SOU 1975:74, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85).

När dessa i samband med skattereformen flyttades från inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet till tjänst bröts de förbjudna lånen ur eftersom sådana kan förekomma inte bara i fåmansföretag.

Frågan om bestämmelserna skall tillämpas i fråga om lån till juridiska personer och vilket inkomstslag lån till handelsbolag skall beskattas i tas upp i kommentaren till 13 kap. 4 och 5 §§.

Förmåner för delägare i privatbostadsföretag

9 §

Bestämmelsen om delägare i privatbostadsföretag är hämtad från punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns den i punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL.

Bestämmelsen tillkom år 1954 som ett led i att förenkla inkomstbeskattningen för bl.a. bostadsrättsföreningar (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51). Reformen innebar att föreningar och bostadsaktiebolag schablonbeskattades. Tidigare hade delägarna beskattats för värdet av bostaden som inkomst av annan fastighet. Även föreningarna beskattades, bl.a. för avgifterna från medlemmarna.

Bestämmelsen togs in i punkt 2 av anvisningarna till 38 §, dvs. under inkomst av kapital.

Begreppet privatbostadsföretag är definierat i 2 kap. 17 §.

Ersättningar från personalstiftelser

10 §

Bestämmelsen om ersättningar från personalstiftelser är hämtad från 19 § första stycket tjugoåttonde ledet och punkt 15 första stycket av anvisningarna till 22 § KL (tidigare 28 § 1 mom. KL).

Bestämmelsen infördes i 19 § KL år 1967 (SOU 1965:41, prop. 1967:84, bet. 1967:BevU45, SFS 1967:546) men hade en föregångare i 28 § 1 mom. KL där det bl.a. framgick att gottgörelsen var skattefri i den mån den skett av medel för vilka avdrag inte fått göras vid avsättningen till stiftelsen. Bestämmelsen i 28 § 1 mom. KL infördes år 1961 (prop. 1961:178, bet. 1961:BevU78, SFS 1961:586). Bestämmelsen flyttades till 19 § KL som en följd av att avdragsrätten utvidgades till att omfatta även jordbruksfastigheter med kontantmässig inkomstberäkning samt annan fastighet.

Av 19 § KL framgår att till skattepliktig inkomst räknas inte sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag inte medgetts vid taxeringen, ”vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen”. Den citerade bisatsen är svår att förstå, men förklaras i förarbetena (prop. 1967:84 s. 51):

> ”Finns i stiftelsen medel, för vilka avdrag inte medgetts vid taxeringen, skall dessa medel i första hand anses ha tagits i anspråk när stiftelsen lämnar gottgörelse. Detta är innebörden av de föreslagna reglerna i 19 §. Det bör understrykas att all gottgörelse från pensions- eller personalstiftelse, som inte härrör från medel för vilka avdrag vägrats när de överlämnas till stiftelsen, är skattepliktig. Om medel som uppkommit genom avkastning på stiftelsens kapital tas i anspråk för gottgörelse, är

gottgörelsen skattepliktig. Detta gäller även om avkastningen härrör av medel, för vilka avdrag vägrats vid avsättningen".

Enligt vår bedömning uttrycktes denna regel klarare i 28 § 1 mom. KL där det sades att "gottgörelsen skall i första hand anses hava skett av sådana medel", dvs. av medel som arbetsgivaren inte fått dra av. "Om i stiftelsen finnes både beskattade och icke beskattade medel, skall gottgörelsen i första hand tagas av beskattade medel. Den som uppbär gottgörelsen äger sålunda icke uppskjuta framtagande av beskattade medel" (SOU 1965:41 s. 283). Vi föreslår därför att det i lagtexten anges att om det finns beskattade medel i stiftelsen skall dessa i första hand anses ha tagits i anspråk när stiftelsen lämnar ersättning (gottgörelse).

Mervärdesskatt

11 §

Bestämmelsen om belopp som motsvarar utgående mervärdesskatt är hämtad från 19 § första stycket trettiotredje ledet KL.

Tidigare fanns denna reglering i 73 § i den tidigare lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Bestämmelsen flyttades över till KL år 1994 i samband med att den nya mervärdesskattelagen infördes (SOU 1992:6, prop. 1993/94:99 och prop. 1993/94:152, bet. 1993/94:SkU29 och bet. 1993/94:SkU32, SFS 1994:201 och SFS 1994:488).

Egenavgifter och vissa skatter

12 §

I paragrafen finns en hänvisning till bestämmelserna i 16 kap. om återföring av avdrag för skatter och avgifter.

Sjukpenning m.m.

13 §

Bestämmelsen om sjukpenning och liknande ersättningar är hämtad från punkt 11 av anvisningarna till 22 § KL.

Regleringen av ersättningarna skedde samtidigt för inkomstslagen jordbruksfastighet (punkt 14 av anvisningarna till 21 § KL), annan

fastighet (punkt 9 av anvisningarna till 24 § KL), rörelse (punkt 9 av anvisningarna till 28 § KL) och tjänst (punkt 12 av anvisningarna till 32 § KL) år 1973 (SOU 1972:50, prop. 1973:49, bet. 1973:SkU30, SFS 1973:434). Genom 1990 års skattereform fördes bestämmelserna avseende näringsverksamhet över till punkt 11 av anvisningarna till 22 § KL.

Före 1973 års lagstiftning var, enligt 19 § KL, ersättning på grund av sjukförsäkring enligt AFL eller lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring inte skattepliktig. Detsamma gällde ersättning till smittbärare och för inkomstslaget tjänsts del, bl.a. ersättning vid arbetslöshet. Samtidigt med en omfattande reform på socialförsäkringsområdet blev ersättningarna skattepliktiga.

Bestämmelsen tar även upp sjukpenning enligt den upphävda lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring. Orsaken är att lagen fortfarande tillämpas på yrkesskador som inträffat i förfluten tid varför lagen kommer att ha aktualitet även en tid in på det nya seklet.

Grupplivförsäkringar m.m.

14 §

Bestämmelsen om vissa kollektiva försäkringar är hämtad från punkt 12 av anvisningarna till 22 § KL.

Den första regleringen skedde år 1978 i inkomstslaget jordbruksfastighet (punkt 16 av anvisningarna till 21 § KL) och gällde försäkringar genom avtal år 1978 mellan LRF och försäkringsanstalten (prop. 1978/79:44, bet. 1978/79:SkU21, SFS 1978:944). En motsvarighet infördes år 1984 i inkomstslaget rörelse (punkt 11 av anvisningarna till 28 § KL) och gällde försäkringar genom avtal år 1983 mellan Sveriges fiskares riksförbund och försäkringsanstalten (prop. 1983/84:82, bet. 1983/84:SkU24, SFS 1984:101). Bestämmelserna utvidgades år 1987 till att omfatta försäkringar genom avtal år 1986 mellan Sveriges skogsägareförening och försäkringsanstalten respektive Svenska samernas riksförbund och försäkringsanstalten (prop. 1986/87:83, bet. 1986/87:SkU37, SFS 1987:121).

Regleringarna anknyter till vad som sedan år 1963 gäller för liknande kollektiva försäkringar på arbetsmarknaden som arbetsgivaren bekostar till förmån för de anställda (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50).

Vi har övervägt att korta ner bestämmelsen eftersom den framstår som onödigt detaljerad med hänvisningar till olika avtal. För inkomstslaget tjänst gäller att förmånen av försäkringar beskattas om

den utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller i statlig tjänst. Enligt skatteutskottet borde förutsättningen för skattefrihet vara att försäkringsersättningarna inte utgick enligt förmånligare grunder eller med högre belopp för lantbrukare än för anställda. Medan trygghetsförsäkringen för den anställde i princip gäller arbetsgivarens ansvar för skador som drabbat arbetstagaren har trygghetsförsäkringen för lantbrukaren mer karaktären av försäkring mot olycksfall för vilka lantbrukaren själv ansvarar. Denna skillnad ledde till att utskottet valde att knyta regeln direkt till det avtal som hade träffats (bet. 1978/79:SkU21 s. 18). Vi har därför bedömt att bestämmelsen även fortsättningsvis bör hänvisa till de träffade avtalen.

Intäkter i samfällighet

15 §
Bestämmelserna om rätt att inte ta upp mindre inkomster från samfälligheter är hämtade från punkt 2 första meningen av anvisningarna till 41 a § KL. Bestämmelserna tillkom år 1975 (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). Beloppsgränsen höjdes från 100 till 300 kr år 1985 (prop. 1985/86:45, bet. 1985/86:SkU9, SFS 1985:1017). Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och bostadsrätter ligger utanför beloppsgränsen. Tvekan kan råda om de är att anse som intäkter och kostnader i samfällighetens verksamhet, se kommentaren till 38 kap. 23 §. Genom gränsdragningen blir det också en likformighet mellan fysiska och juridiska personer trots att sådana kapitalvinster och förluster för fysiska personer räknas till inkomstslaget kapital.

16 kap. Avdrag i näringsverksamhet

Inkomstslaget näringsverksamhet är som nämnts i den inledande kommentaren till avd. V strukturerat efter sakområden så att bestämmelser som behandlar ett visst område har förts samman till kapitel. I detta kapitel finns den grundläggande bestämmelsen om avdrag i näringsverksamhet. Dessutom innehåller kapitlet de avdragsbestämmelser som inte utgör ett så stort sakområde att de kan bilda ett eget kapitel och inte heller lämpligen kan sammanföras med något närliggande sakområde. Här finns också vissa bestämmelser om intäkter i form av återföring av tidigare gjorda avdrag. Här finns också en hänvisning till övriga kapitel med avdragsbestämmelser.

Vårt förslag innehåller inte någon motsvarighet till den särskilda avdragsregeln för resor i litterär eller konstnärlig verksamhet i punkt 28 av anvisningarna till 23 § KL. Skälen till detta redovisas sist i kapitlet.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

1 §

Den allmänna avdragsbestämmelsen för näringsverksamhet i *första stycket* motsvarar den generella bestämmelsen i 20 § första stycket KL om avdrag för omkostnader samt bestämmelserna för inkomstslaget näringsverksamhet i 23 § och punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen för inkomstslaget rörelse i 29 § 1 mom. KL. För inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet fanns motsvarande bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 24 § respektive i 25 § 1 mom. KL.

Genom 1990 års skattereform fördes bestämmelserna i de tre inkomstslagen samman till inkomstslaget näringsverksamhet. Den nuvarande bestämmelsen motsvarar 29 § 1 mom. KL efter att den hade kortats ned. Därutöver har kostnadsbestämmelsen ändrats i liten utsträckning sedan 1928.

Av 25 § KL framgår att vad som återstår av intäkterna av en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet sedan avdrag gjorts enligt 23 § m.m. utgör inkomsten av förvärvskällan. En liknande reglering finns i 14 kap. Det är därför onödigt att i kostnadskapitlet ange att avdrag görs från intäkterna.

I punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL finns i dag en exemplifiering av några vanliga kostnader. Enligt vår bedömning är denna onödig.

I *andra stycket* finns en hänvisning till övriga kapitel med avdragsbestämmelser.

2 §

Bestämmelsen om uttagna varor och tjänster är hämtad från punkt 2 av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 (ursprungligen 4) av anvisningarna till 21 § (jordbruksfastighet) och punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 29 § (rörelse) KL.

Genom 1990 års skattereform utvidgades tillämpningsområdet till att avse även inventarier och liknande samt tjänster. Tidigare tog bestämmelsen sikte på enbart *produkter* och *råämnen*.

Representation

3 §

Bestämmelsen om representationskostnader är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § KL. Regeln gäller även övriga inkomstslag men har placerats här eftersom den har störst betydelse i näringsverksamhet. I övriga inkomstslag finns hänvisningar.

De första bestämmelserna som uttryckligen behandlade representationskostnader infördes år 1963 (SOU 1962:42, prop. 1963:96, bet. 1963:BevU40, SFS 1963:161). Dessa bestämmelser preciserade och begränsade avdragsrätten. År 1980 infördes ett avdragsförbud för utgifter för spritdrycker och vin (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU18, SFS 1980:1077). År 1986 infördes begränsningen att avdrag för måltidsutgifter normalt inte skulle medges med större belopp än som motsvarar skäliga utgifter för lunch (prop. 1985/86:140, bet. 1985/86:SkU38, SFS 1986:505).

År 1995 begränsades avdraget för måltidsutgifter till högst 180 kr. Samtidigt togs avdragsförbudet för sprit och vin bort (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1625). En justering av lagtexten skedde år 1996 (prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651).

I den nuvarande lydelsen ges några exempel på avdragsgilla representationskostnader som har ett omedelbart samband med verksamheten. Dessa exempel kan enligt vår mening kortas ner. Det kan nämnas att vid 1980 års lagstiftningsärende togs avdragsrätten upp för jul- och födelsedagsgåvor, mindre gåvor vid anställds sjukdom samt kostnad för begravningskrans o.d. vid dödsfall. Departementschefen ansåg att frågorna inte var av sådan natur att de lämpade sig för lagstiftning utan att det i stället fick ankomma på RSV att utfärda anvisningar (prop. 1980/81:68, s. 191). RSV har

också utfärdat detaljerade rekommendationer (senast RSV S 1996:11).

Att det för avdragsrätt uteslutande skall vara fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser bör uttryckligen anges i bestämmelsen. Vidare bör det av lagtexten framgå att bestämmelserna avser även representation gentemot de anställda (personalvård).

Framtida garantiutgifter

4 §

Bestämmelserna om avdrag för framtida garantiutgifter är hämtade från punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL. De infördes år 1973 och fanns fram till 1990 års skattereform i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL (Ds Fi 1973:13, prop. 1973:207, bet. 1973:SkU76, SFS 1973:1057). Bestämmelserna har inte ändrats sedan tillkomsten.

Även före lagregleringen kunde avdrag göras för garantiavsättningar med stöd av de allmänna bestämmelserna i KL om avdrag för kostnader och inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Med tiden skärptes emellertid praxis vilket innebar ett avsteg från företagsekonomiska redovisningsmässiga synpunkter.

Huvudregeln

5 §

Den s.k. huvudregeln om avdrag för framtida garantiutgifter är hämtad från punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL (jfr kommentaren till 4 §).

Utredningsregeln

6 §

Den s.k. utredningsregeln om avdrag för framtida garantiutgifter är hämtad från punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL (jfr kommentaren till 4 §).

Utbränt kärnbränsle

7 §

Bestämmelsen om avdrag för avsättning för utgifter för framtida hantering av kärnbränsle är hämtad från punkt 6 av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1978 som en ny anvisningspunkt, punkt 1 b, till 41 § KL (prop. 1978/79:39, bet. 1978/79:SkU18, SFS 1978:974) och fick sin nuvarande placering år 1990.

Bestämmelsen infördes som en följd av att hantering av utbränt kärnbränsle är förenat med stora kostnader och att frågan om avdragsrätt för avsättningar för andra slag av framtida utgifter än framtida garantiutgifter var oklar. Lagstiftningen skedde efter mönster från regleringen om framtida garantiutgifter.

Forskning och utveckling

8 §

Bestämmelsen om forskning och utveckling (FoU) är hämtad från punkt 24 av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL (inkomst av rörelse). Avdragsregeln gällde även i inkomstslaget jordbruksfastighet (punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL).

Avdragsregeln infördes år 1970 (Ds Fi 1970:1, prop. 1970:135, bet. 1970:BeU59, SFS 1970:651). Innan avdragsregeln infördes medgavs avdrag för FoU enbart om utgifterna kunde bedömas som en driftkostnad enligt allmänna regler. Praxis var restriktiv och regleringen innebar en utvidgning av avdragsrätten.

Egentligen behövs inte upplysningen om att avskrivningsreglerna i förekommande fall skall tillämpas. Avdragsregeln i paragrafen reglerar bara förutsättningarna för att avdrag skall göras, inte hur avdraget skall beräknas (periodiseras) i olika situationer. Enligt vår bedömning kan det ändå finnas skäl att behålla upplysningen för att undvika missförstånd.

Bidrag till Tekniska Museet

9 §

Bestämmelsen om avdrag för bidrag till Stiftelsen Tekniska Museet ersätter lagen (1990:696) om avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum.

Genom 1970 års lagstiftning om FoU-kostnader (förarbeten, se under 8 §) infördes också i punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL ett bemyndigande för regeringen att ge föreskrifter om avdragsrätt för bidrag till viss forskning utan särskild prövning av sambandet mellan forskningen och den skattskyldiges verksamhet. År 1984 utvidgades bemyndigandet till att avse även museiverksamhet (prop. 1983/84:107, bet. 1983/84:KrU24, SFS 1984:715). Avsikten med utvidgningen var att tillskapa avdragsrätt för bidrag till Tekniska Museet.

Genom 1990 års skattereform togs bemyndigandet bort eftersom det stred mot regeringsformen. Dessutom bedömdes det inte finnas något behov av bemyndigandet med hänsyn till den år 1984 utvidgade avdragsrätten samt praxis på området. Avdragsrätten till Tekniska Museet omfattades inte av avdragsregeln för FoU och avdragsrätten togs därför in i en särskild lag.

Avgifter till Svenska Filminstitutet

10 §

Bestämmelsen om avgifter till Svenska Filminstitutet är hämtad från 1 § lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. Denna lag tillkom år 1963 som en följd av ett avtal om bildandet av Stiftelsen Svenska Filminstitutet som hade träffats samma år (prop. 1963:101, bet. 1963:BeU35). Lagen har därefter ändrats när nya avtal träffats, senast år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1552).

Bidrag till utvecklingsbolag

11 §

Bestämmelsen om bidrag till regionala utvecklingsbolag är hämtad från punkt 25 av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1983 och fanns då i punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL (Ds B 1981:17, prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311) men flyttades genom 1990 års skattereform.

Bakgrunden till regleringen var den osäkerhet som rådde när det gällde avdragsrätten för bidrag till s.k. utvecklingsbolag. Dessa hade bildats för att skapa sysselsättning i regioner som blivit särskilt utsatta genom strukturomvandling. Genom bestämmelsen knöts avdragsrätten till regionala utvecklingsfonder.

Tidigare hänvisade bestämmelsen till förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond när det gäller definitionen av regional utvecklingsfond.

Utvecklingsfondernas verksamhet har i huvudsak tagits över av regionala utvecklingsbolag (prop. 1993/94:40, bet. 1993/94:NU11), varför bestämmelserna justerades år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:777).

Avgifter till arbetsgivarorganisationer

12 §

Bestämmelsen om avgifter till arbetsgivarorganisationer är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL och infördes år 1992 (prop. 1991/92:117, bet. 1991/92:SkU31, SFS 1992:688).

Genom regleringen togs arbetsgivarnas avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisationer bort till den del avgiften avser annat än konfliktändamål.

Bestämmelsen är placerad i en anvisningspunkt som gäller samtliga inkomstslag, vilket var motiverat före 1990 års skattereform eftersom avgifter till arbetsgivarorganisationer kunde vara aktuella inte bara i inkomstslaget rörelse utan även i inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Nu är det naturligare att placera bestämmelsen i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avsättning till personalstiftelser

13 §

Avdragsbestämmelsen avseende personalstiftelse är hämtad från punkt 20 a första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 2 a av anvisningarna till 29 § KL. Bestämmelsen gällde även i inkomstslaget jordbruksfastighet (punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL).

Avdragsrätten infördes år 1937 samtidigt som pensionsstiftelserna reglerades (prop. 1937:301, bet. 1937:BevU29, SFS 1937:662).

I den nuvarande lydelsen anges uttryckligen att det är en arbetsgivare som får göra avdraget. Eftersom det av lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. framgår att det är arbetsgivaren som svarar för avsättningarna anser vi att det är en onödig upplysning i avdragsregeln.

14 §

Begränsningsregeln för fåmansföretag är hämtad från punkt 20 a andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 2 a av anvisningarna till 29 § KL. Den infördes år 1976 i samband med annan lagstiftning om fåmansföretag (SOU 1975:54, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85). Som en följd av den genom 1990 års skattereform ändrade definitionen av begreppet fåmansföretag lades *fåmansägt handelsbolag* till bestämmelsen. Vi använder här liksom i övrigt uttrycket *fåmanshandelsbolag*.

Arbetsrättsliga skadestånd

15 §

Avdragsförbudet för arbetsrättsliga skadestånd är hämtad från 20 § andra stycket trettonde ledet KL. Bestämmelsen infördes år 1984 (SOU 1982:60, prop. 1983/84:165, bet. 1984/85:AU3, SFS 1984:838).

Mervärdesskatt

16 §

Bestämmelsen i *första stycket* om ingående mervärdesskatt är hämtad från 20 § tjugosjätte ledet KL.

Denna reglering fanns i 73 § i den tidigare lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Bestämmelsen flyttades till KL år 1994 i samband med att den nya lagstiftningen om mervärdesskatt infördes (SOU 1992:6, prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, SFS 1994:201).

Bestämmelserna i *andra stycket* om avdrag för mervärdesskatt i vissa fall är hämtad från 19 § andra stycket och punkt 23 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Även dessa bestämmelser är hämtade från 73 § i den tidigare mervärdeskattelagen och flyttades till KL år 1994.

Bestämmelsen i *tredje stycket* är hämtad från punkt 14 av anvisningarna till 22 § KL (jfr kommentaren till 17 §).

Särskilda skatter och avkastningsskatt på pensionsmedel

17 §

Avdragsregeln i *första stycket* om särskilda skatter och avgifter för näringsverksamheten är hämtad från punkt 23 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns avdragsregeln i 29 § 1 mom. punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL. För inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet fanns motsvarande bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 22 § respektive 25 § 1 mom. KL.

Bestämmelsen om att avdrag får göras för särskilda skatter och avgifter har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Bestämmelsen har ändrats genom att nya skatter och avgifter tillkommit medan andra tagits bort.

Regeln om när skatt eller avgift sätts ned genom ändrad debitering är hämtad från punkt 14 av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 6 (ursprungligen 7) av anvisningarna till 18 § KL. Bestämmelsen infördes år 1966 (Ds Fi 1965:4, prop. 1966:103, bet. 1966:BevU42, SFS 1966:274).

I samband med att begreppet *avkortning* utmönstrades förbisågs denna bestämmelse. I de ändringar som gjordes år 1994 ersattes nämligen "restituerade, avkortade eller avskrivna" avgifter (jfr punkt 13 av anvisningarna till 22 § KL) med avgifter som "fallit bort". Som på andra ställen har vi valt att ersätta "fallit bort" med uttrycket "satts ned genom ändrad debitering".

Bestämmelsen i *andra stycket* om avdrag för avkastningsskatt på kontoavsättningar är hämtad från 11 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Den avser emellertid inte beskattningen till avkastningsskatt utan avdrag vid inkomstbeskattningen och bör därför enligt vår mening placeras i IL. Den grundläggande bestämmelsen om avdragsrätt kom till genom 1990 års skattereform (då placerad i 6 §). Samma år förtydligades bestämmelsen och regeln om att avdrag fick ske oberoende av avräkning av utländsk skatt lades till (prop. 1990/91:54, 1990/91:SkU10, SFS 1990:1448). I samband med införandet av det individuella pensionssparandet flyttades bestämmelserna med redaktionella ändringar till 11 § lagen om avkastningsskatt (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:947).

Utländska skatter

18 och 19 §§

Bestämmelserna om att utländska skatter under vissa förutsättningar räknas som kostnader för att förvärva och bibehålla intäkter är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL. De infördes år 1951 som en ensidig svensk åtgärd för att eliminera internationell dubbelbeskattning när det inte fanns några avtalsbestämmelser (SOU 1950:35, prop. 1951:171, bet. 1951:BevU45, SFS 1951:324). Första–tredje styckena i anvisningspunkten har inte ändrats sedan dess men år 1966 gjordes vissa justeringar i fjärde stycket för att markera att dubbelbeskattningsavtalen och rätten till avdrag för utländsk skatt var två skilda metoder för att eliminera eller mildra effekterna av internationell dubbelbeskattning. I 1966 års lagstiftning utformades bestämmelserna så att omkostnadsavdrag vägrades inte bara när internationell dubbelbeskattning undanröjdes genom avtal utan också när den bara lindrades (SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:729). Detta gjordes i samband med att avräkningsregler infördes i 24–28 §§ SIL som en generell metod att lindra internationell dubbelbeskattning när det inte finns något dubbelbeskattningsavtal. Avräkningsförfarandet regleras numera i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

År 1989 ändrades fjärde stycket så att samma regler skulle gälla för avdragsmöjlighet oavsett om avräkning medgavs enligt avräkningslagen eller på grund av bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal. Rätten till kostnadsavdrag kom därmed att gälla i samtliga de fall då den skattskyldige är berättigad till avräkning av utländsk skatt enligt intern rätt eller dubbelbeskattningsavtal (SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1039).

Intäktsregeln avseende återbetald skatt bygger på punkt 14 av anvisningarna till 22 § KL som dock inte direkt är utformad för utländsk skatt. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 6 (tidigare 7) av anvisningarna till 18 § KL där den infördes år 1966 (Ds Fi 1965:4, prop. 1966:103, bet. 1966:BevU42, SFS 1966:274). Eftersom avdragsrätten är knuten till att skatten betalas, har återföringen knutits till att den återbetalas.

Brandförsäkringar för all framtid

20 §

Bestämmelsen om brandförsäkring för all framtid är hämtad från punkt 31 av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform

fanns den i punkt 5 av anvisningarna till 25 § KL, i inkomstslaget annan fastighet (tidigare punkt 4, numreringen ändrad genom SFS 1981:295). Bestämmelsen fanns med redan vid KL:s tillkomst och har inte ändrats sedan dess.

Hälso- och sjukvård m.m.

21 §

Bestämmelserna om hälso- och sjukvård är hämtade från punkt 34 första och andra styckena av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1995 (SOU 1994:98, prop. 1994/95:182, bet. 1994/95:SkU25, SFS 1995:651) men har sin bakgrund i de avdragsbegränsningar som fanns för vård "för vilken ersättning inte utges enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring" i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL. Dessa avdragsbegränsningar infördes år 1987 (Ds Fi 1986:27, prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303).

Bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL gällde enbart arbetsgivarens kostnader för anställdas hälso- och sjukvård. När bestämmelsen flyttades (år 1995) till inkomstslaget näringsverksamhet (20 § KL gällde formellt samtliga inkomstslag) fick även enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag rätt till avdrag för vårdkostnader i samband med arbete utomlands.

22 §

Bestämmelserna om bl.a. företagshälsovård är hämtad från punkt 34 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna infördes år 1995 (förarbeten, se kommentaren till 21 §). Tidigare fanns avdragsrätten för kostnader för företagshälsovård i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL, en bestämmelse som infördes år 1987 (förarbeten se 21 §). I fråga om enskilda näringsidkare fanns avdragsrätten för kostnader för företagshälsovård ("egen hälsovård") i punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns denna bestämmelse bl.a. i punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL (inkomstslaget rörelse). Avdragsrätten för enskilda näringsidkare infördes år 1981 (bet. 1980/81:SkU25 och bet. 1980/81:SkU47, SFS 1981:295).

23 §

Bestämmelsen om rehabilitering och förebyggande behandling är hämtad från punkt 34 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1995 (förarbeten, se 21 §). Tidigare var avdragsrätten för rehabilitering "eller liknande" reglerad i punkt 1 av

anvisningarna till 20 § KL. Dess bestämmelser infördes år 1987 och gällde enbart arbetsgivarens avdrag för kostnader för anställdas rehabilitering (förarbeten se 21 §). Avdragsrätten var knuten till huvudavtal på arbetsmarknaden. Efter ändringen år 1995 omfattas även enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag av avdragsrätten. Samtidigt togs kopplingen till huvudavtalen bort.

Grupplivförsäkringar

24 §

Bestämmelsen om avdrag för grupplivförsäkringar är hämtad från punkt 23 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Avdragsrätten infördes år 1976 (prop. 1976/77:41, bet. 1976/77:SkU12, SFS 1976:1094) för inkomstslaget rörelse (punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL) och jordbruksfastighet (punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL). Tidigare fick avdrag göras enbart om det rymdes inom det starkt begränsade s.k. försäkringsavdraget.

Reseskyddsförsäkringar

25 §

Bestämmelsen om avdrag för reseskyddsförsäkringar är hämtad från punkt 23 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Avdragsrätten infördes år 1992 (SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1598).

Bilkostnader

26 §

Bestämmelsen om bilresor är hämtad från punkt 32 av anvisningarna till 23 § KL och infördes genom 1990 års skattereform.

Arbetsresor

27 §

Hänvisningen till inkomstslaget tjänst för resor till och från arbetet är hämtad från punkt 23 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1981 och fanns t.o.m. 1990 års skattereform i punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL (prop. 1980/81:118 bil 2, bet. 1980/81:SkU50, SFS 1981:388).

År 1992 när avdraget i inkomstslaget tjänst begränsades till att avse endast kostnader överstigande ett visst belopp infördes i punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL en hänvisning även till 33 § 2 mom. KL (prop. 1991/92:150. bet. 1991/92:FiU30, SFS 1992:841). Samtidigt reglerades i denna anvisningspunkt den situationen att den skattskyldige har kostnader för arbetsresor i båda inkomstslagen.

Egenavgifter

28 §

Bestämmelsen om egenavgifter är hämtad från punkt 13 av anvisningarna till 22 § och punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL.

Tidigare fick debiterade egenavgifter i inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet dras av som allmänt avdrag och inte som omkostnad i förvärvskällan. Att avdraget skedde utanför inkomstslaget och med ett års fördröjning hade flera nackdelar, bl.a. beräknades avgifter på ett underlag utan hänsyn till avgifterna (avgift-på-avgiftseffekten). Avdragsfördröjningen (eftersläpningseffekten) ledde ibland till oskäliga skatte- och avgiftsutfall (Pomperipossaeffekten).

År 1976 skedde en genomgripande förändring av den skattemässiga hanteringen av egenavgifter. Ett schablonavdrag för egenavgifter infördes (prop. 1975/76:178, bet. 1975/76:SkU68, SFS 1976:460). Avdraget skedde alltså under det aktuella beskattningsåret. Avdraget gjordes också i inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet och inte som ett allmänt avdrag. En avstämning skedde senare mellan schablonavdraget och de faktiskt påförda avgifterna. Bestämmelserna om schablonavdrag för egenavgifter fördes in i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § (jordbruksfastighet) och punkt 9 a av anvisningarna till 29 § (rörelse) KL.

Systemet med schablonavdrag ersattes år 1981 med en rätt till avdrag för belopp som avsätts för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna (Ds B 1980:15, prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU9, SFS 1981:1150).

Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna över till det nya inkomstslaget näringsverksamhet (punkt 19 av anvisningarna till 23 §). Samtidigt gjordes de tillämpliga även på den särskilda löneskatten enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Enligt punkt 13 av anvisningarna till 22 § KL räknas som intäkt avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL. Av punkt 19 av anvisningarna till 23 § framgår att avdrag för avsättning för de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna skall återföras till beskattning nästa beskattningsår. Det får anses onödigt att på två ställen ange att avdraget för avsättning för egenavgifter skall återföras till beskattning. Därför föreslås att detta regleras på ett ställe, nämligen i detta kapitel. I den förstnämnda bestämmelsen anges vidare att om avgifterna sätts ned genom ändrad debitering skall motsvarande del av avdraget återföras till beskattning. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 15 av anvisningarna till 21 § (jordbruksfastighet) och punkt 10 av anvisningarna till 28 § (rörelse) KL. Bestämmelserna infördes år 1976 men hade föregångare i det äldre systemet när avdrag för egenavgifter gjordes som ett allmänt avdrag och restituerade, avkortade eller avskrivna avgifter togs upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 1 mom. KL).

Bestämmelsen reglerar en viss intäktssituation och den är i dag placerad bland intäktsbestämmelserna i näringsverksamheten. Skattebestämmelserna om egenavgifter har till uppgift att reglera avdrag för egenavgifter. I de fall egenavgifter skall tas upp som intäkt har avdrag tidigare skett. Med hänsyn till intäktsregelns nära samband med avdragsbestämmelserna har vi valt att placera regeln i kostnadskapitlet tillsammans med övriga bestämmelser om egenavgifter.

I 15 kap. 12 § har tagits in en hänvisning till intäktsbestämmelsen.

29 §

Bestämmelsen om underlaget för avdraget är hämtad från punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1981. Föregångare till bestämmelsen var schablonavdraget för egenavgifter som infördes år 1976 (jfr kommentaren till 28 §).

30 §

Bestämmelsen om handelsbolag är hämtad från punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL. Föregångare till bestämmelsen var schablonavdraget för egenavgifter som infördes år 1976 (jfr kommentaren till 28 §) och vad som gällde för handelsbolag förtydligades senare under det året (prop. 1976/77:41, bet. 1976/77:SkU12, SFS 1976:1094).

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

31 §

Bestämmelsen om pensionsförsäkringar m.m. är hämtad från punkt 21 av anvisningarna till 23 § KL. Villkoret om obegränsad skattskyldighet har tagits in här i stället för att som i dag regleras genom en hänvisning.

Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform. Tidigare fick avdrag göras för pensionsförsäkringar bara som ett allmänt avdrag, dvs. utanför näringsverksamheten.

Som en följd av den år 1993 införda möjligheten till individuellt pensionssparande utvidgades avdragsrätten till att gälla även inbetalning på eget pensionssparkonto (Ds Fi 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938).

Avgifter till arbetslöshetskassa

32 §

Bestämmelsen om avdrag för avgifter till arbetslöshetskassa är hämtad från punkt 23 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

En särskild avdragsrätt infördes år 1979 (SOU 1977:91, prop. 1979/80:58, bet. 1979/80:SkU20, SFS 1979:1157). Tidigare var avgiften avdragsgill inom ramen för kapitalförsäkringsavdraget medan utfallande belopp beskattades sedan år 1974.

Arbete i bostaden

33 §

Bestämmelsen om avdrag för arbetsrum e.d. i bostaden är hämtad från punkt 27 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 11 av anvisningarna till 29 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1985 tillsammans med annan lagstiftning som särskilt tog sikte på kulturarbetare (SOU 1983:53, prop. 1984/85:93, bet. 1984/85:SkU28, SFS 1985:225). Bestämmelsen om avdragsrätt för kostnader för arbetsutrymme som särskilt inrättats för näringsverksamheten kan sägas motsvara tidigare praxis.

Ursprungligen gällde avdragsrätten arbetsrum i den skattskyldiges bostad. Genom 1990 års skattereform fick avdragsrätten en mer generell utforming och gäller del av privatbostad eller annan bostad

som särskilt inrättats för näringsverksamheten. Samtidigt angavs också vilka typer av kostnader som får dras av.

34 §

Bestämmelsen om schablonmässigt avdrag för arbetsutrymme i bostaden är hämtad från punkt 27 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL (förarbeten, se kommentaren till 30 §). Beloppen har aldrig ändrats.

Ökade levnadskostnader för yrkesfiskare

35 §

Bestämmelsen om avdrag för yrkesfiskares ökade levnadskostnader är hämtad från punkt 29 av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 19 av anvisningarna till 29 § KL.

Avdraget infördes år 1974 (prop. 1974:115, bet. 1974:SkU33, SFS 1974:294). Vid 1990 års skattereform infördes kravet på att fiskeresan skulle vara förenad med övernattning utom hemorten.

Enligt bestämmelsen krävs för avdrag att yrkesfiskaren under längre tidsperioder personligen bedrivit fiske. Avdraget byggde nämligen på att fiske bedrevs under omkring 150 fiskedagar om året. Sedan kravet på övernattning införts, styrs avdragsrätten av antalet övernattningar utanför hemorten, och kravet är inte längre relevant utan bör tas bort. Inte heller kan det behöva anges att yrkesfiskaren personligen bedrivit fisket.

Resekostnader i konstnärlig verksamhet

I punkt 28 av anvisningarna till 23 § KL anges att vid utövande av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet kan resor ingå som ett naturligt led i verksamheten och att kostnaderna för sådana resor är avdragsgilla i den mån de inte utgör personliga levnadskostnader.

Bestämmelsen infördes år 1985 (SOU 1983:53, prop. 1984/85:93, bet. 1984/85:SkU28, SFS 1985:225) och bakgrunden var att bedömningen av konstnärers och författares avdragsyrkanden varierade starkt. Det fanns därför ett intresse av att få en enhetlig tillämpning samtidigt som betydelsen av resor för kulturarbetares verksamhet markerades. Avsikten var därför närmast att göra klart att skattskyldiga med litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig

verksamhet ofta har ett behov av resor för att förvärva och bibehålla intäkterna i sin verksamhet och att avdragsrätten för kostnaderna skall prövas enligt samma grunder som gäller i fråga om annan verksamhet. Detta förhållande framgår också av rättsfallet RÅ 1992 ref. 101.

Vi ifrågasätter behovet av bestämmelsen. Som nämnts skall avdraget prövas enligt samma grunder som för annan näringsverksamhet. Regeln synes däremot slå fast att kulturarbetare ofta har ett yrkesmässigt behov av resor och ett större behov än andra näringsidkare. Det är en ovanlig metod i skattesammanhang att i lagtexten konstatera vissa behov, egenskaper m.m. I stället brukar sådana bakomliggande förhållanden ligga till grund för materiella bestämmelser och i det enskilda fallet vara föremål för bevisning. Det är i hög grad tveksamt om bestämmelsen fyller någon funktion. Vi föreslår därför att bestämmelsen inte tas med i IL.

17 kap. Lager och pågående arbeten

Kapitlet innehåller bestämmelser om lager och pågående arbeten. I fråga om lager är det inte bara egentliga lagervärderingsregler utan också bestämmelser om internationella aktiebyten samt sammanläggning och delning av värdepapperfonder.

Bakgrund

Bestämmelserna om lager och kontraktsnedskrivning fanns ursprungligen i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. År 1979 delades punkten upp i tre anvisningspunkter (prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612). Punkt 1 behandlade bokföringsmässig inkomstberäkning. Punkt 2 innehöll de allmänna reglerna om lagervärdering samt om kontraktsnedskrivning. Punkt 3 innehöll de särskilda värderingsreglerna i fråga om lager av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar. (De tidigare punkterna 2 och 3 fick ändrad numrering.)

Bestämmelser om pågående arbeten infördes i punkt 3 a av avvisningarna till 24 § KL år 1981 (förarbeten, se nedan).

Genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) flyttades samtliga värderingsregler från punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 41 § KL till punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelserna om pågående arbeten flyttades från punkt 3 a av anvisningarna till 41 § KL till punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL.

Enligt de ursprungliga bestämmelserna i KL var lagervärderingen fri och några särskilda skatterättsliga lagervärderingsregler fanns inte. I stället skulle den i räkenskaperna gjorda värdesättningen ligga till grund för beskattningen och "endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås..." (punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL). Rätten till fri lagervärdering begränsades alltså endast av bokföringslagens bestämmelse om att bokföringen skulle ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

Bestämmelserna om nedskrivning på rätten till leverans av lagertillgångar som har köpts in men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning) infördes år 1945 (förarbeten, se nedan).

År 1955 slopades den fria lagervärderingen (förarbeten, se nedan). I stället tilläts att lagret skrevs ned till 40 % av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans (huvudregeln). Alternativt kunde lagret skrivas ned på grundval av medeltalet av lagervärdena vid utgången av de två närmast föregående åren (supplementärregel I). För rå- eller stapelvaror fanns ytterligare en alternativ nedskrivningsmöjlighet (supplementärregel II). Enligt denna fick lagret tas upp till lägst 70 % av värdet beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren.

Slutligen fanns en möjlighet att värdera lagret till ett lägre värde än enligt de beskrivna reglerna om den skattskyldige kunde visa att det var påkallat med hänvisning till prisfallsrisk.

Inkuransavdrag (prisfall) fick schablonmässigt göras med 5 % eller med det högre procenttal som RSV fastställde för vissa branscher.

Samtidigt infördes också bestämmelser om värdering av lager av fastigheter samt om värdering av bl.a. försäkringsföretags placeringar i aktier m.m.

År 1981 infördes särskilda värderingsregler för lager av aktier (förarbeten, se nedan).

År 1983 sänktes bolagsskattesatsen samtidigt som möjligheten att skriva ned värdet på lager begränsades och fick ske endast till 50 % av värdet (Ds Fi 1983:21, prop. 1983/84:64, bet. 1983/84:SkU14, SFS 1983:983).

I och med att ett första steg togs mot 1990 års skattereform under år 1989 begränsades ytterligare rätten till lagernedskrivning för bl.a. aktiebolag (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1017). Ändringen innebar att nedskrivning av värdet på lager fick ske till 60 % av värdet. Motsvarande begränsning gjordes beträffande övriga lagervärderingsregler med undantag av supplementärregel II.

Nedskrivningsreglerna ändrades radikalt genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan). Det schablonmässiga inkuransavdraget avskaffades. Supplementärregel I och II togs bort. Efter en ändring år 1992 får lagret värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet på balansdagen (förarbeten, se nedan).

När det gäller lager i djur skedde stora förändringar åren 1951 och 1972 i samband med att jordbruken gick över till bokföringsmässig inkomstredovisning (förarbeten, se nedan). I renskötselföretagen skedde övergången till bokföringsmässig inkomstredovisning år 1976 (förarbeten, se nedan).

År 1978 fick inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder ske även i inkomstslaget annan fastighet (förarbeten, se nedan).

År 1995 skedde en frikoppling mellan bokföring och beskattning av försäkringsföretagens placeringstillgångar samt av vissa omsättningstillgångar hos kreditinstitut och värdepappersbolag (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1945 Kontraktsnedskrivning, prop. 1945:377, bet. 1945:BevU64, SFS 1945:778

1951 Lagervärdering av bl.a. djur i jordbruk vid övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning, SOU 1946:29, prop. 1951:191, bet. 1951:BevU63, SFS 1951:790

1955 Den fria lagervärderingen ersattes av huvudregeln och supplementärreglerna samt regler för lager av fastigheter och försäkringsföretags m.fl. placeringar, SOU 1954:19, prop. 1955:100, bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255

1966 Skatteflyktsregel mot Lundintransaktioner, SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724

1972 Lagervärdering av bl.a. djur i samtliga jordbruk på grund av övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning, SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741

1976 Lagervärdering av djur i renskötselrörelse, prop. 1975/76:107, bet. 1975/76:SkU2, SFS 1976:924

1978 Lagervärdering även för inkomstslaget annan fastighet i samband med övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning, Ds B 1978:7, prop. 1978/79:42, bet. 1978/79:SkU17, SFS 1978:942

1981 Värderingsregler för lager av fastigheter m.m. och inkomstredovisning av pågående arbeten, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295

1990 1990 års skattereform, nya regler för lagernedskrivning, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

1992 Värdering av lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet, prop. 1991/92:86, bet. 1991/92:SkU30, SFS 1992:693

1995 Frikoppling mellan redovisning och beskattning för placeringstillgångar i försäkringsföretag m.m., SOU 1995:43, prop. 1995/96:104, bet. 1995/96SkU19, SFS 1995:1614

Kommentar till paragraferna

1 §

Av paragrafen framgår att kapitlet behandlar dels lager, dels pågående arbeten.

Anskaffningsvärde och verkligt värde

2 §

I paragrafen hänvisas till lagstiftning om redovisning när det gäller begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde. Bestämmelserna finns i dag i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL och 2 § 6 a mom. SIL. Bestämmelserna i KL infördes år 1992 och ändrades år 1995 samtidigt som bestämmelserna i SIL infördes.

Lager

3 §

Bestämmelsen om lagervärdering i *första stycket* är hämtad från punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform. Enligt denna regel fick lagret inte tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt vissa bestämmelser i bokföringslagen. Tidigare lagervärderingsregler finns beskrivna ovan i avsnittet om bakgrunden.

Eftersom den nya lagervärderingsregeln ledde till tillämpningsproblem ändrades bestämmelsen år 1992.

Bestämmelsen i *andra stycket* om först-in-först-ut-principen är hämtad från punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes år 1955.

4 §

Bestämmelserna om alternativregeln (97-procentsregeln) är hämtade från punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelserna infördes genom 1990 års skattereform.

Som för andra lagertillgångar gällde den fria lagervärderingen även obligationer m.m. vilket uttryckligen angavs år 1938 (SFS 1938:368). Den fria lagervärderingen togs bort år 1955 liksom för andra lagertillgångar. De särskilda värderingsregler (huvudregeln och supplementärreglerna) som då infördes gällde emellertid inte penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier m.m. eller en skattskyldigs lager av fastigheter eller liknande tillgångar. För sådana tillgångar var prisfallsrisken mindre än för lager i allmänhet och de skulle därför tas upp till ett skäligt värde beroende på risk för förlust eller prisfall m.m.

Uttryckliga regler om nedskrivning av lager av fastigheter och liknande tillgångar infördes år 1981. Nedskrivning fick ske lägst till 85 % av anskaffningsvärdet. Detsamma gällde för aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag som ansågs som omsättningstillgångar.

Djur

5 §

Bestämmelsen om djur i jordbruk och renskötsel är hämtad från punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL.

År 1951 fick jordbrukare uttryckligen möjlighet till bokföringsmässig inkomstberäkning under förutsättning att räkenskaperna fördes enligt bokföringslagen. För de jordbrukare som gick över till

en sådan inkomstberäkning räknades samtliga djur i jordbruket som lager. (Tidigare skedde en uppdelning av djuren så att vissa räknades som inventarier och andra som lager.) Detsamma gällde år 1972 då samtliga jordbrukare gick över till bokföringsmässig inkomstberäkning.

År 1976 anknöts värderingen av djur i renskötselrörelse till vad som gällde i jordbruk i samband med övergången till bokföringsmässig inkomstberäkning.

Den ursprungliga fria lagervärderingen fick tillämpas utom för lager av djur. Dessa skulle normalt tas upp till vissa minimivärden, i praktiken värden motsvarande 80 % av genomsnittspriserna.

År 1979 infördes produktionskostnaden som värderingsgrund (SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612).

Bestämmelsen om djurens sammanlagda saluvärde infördes år 1987 (prop. 1986/87:132, bet. 1986/87:SkU46, SFS 1987:337).

Genom 1990 års skattereform begränsades nedskrivningsrätten till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden.

Av den nuvarande bestämmelsen framgår att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer fastställer föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden för varje taxeringsår. Delegationsbestämmelsen infördes år 1951. Värderingen av dyrbara avelsdjur e.d. som det inte fastställts några värden för reglerades samma år. Vi föreslår att delegationsbestämmelsen och knytningen till denna tas bort eftersom den inte är tillfredsställande från grundlagsmässig synpunkt.

Aktier som erhålls genom vissa utdelningar och utskiftningar

6 och 7 §§

I paragraferna finns kompletterande bestämmelser till 41 kap. 16 och 20 §§. Dessa paragrafer behandlar den situationen att ett aktiebolag delar ut eller en ekonomisk förening skiftar ut aktier i ett dotterbolag (se vidare kommentaren till de paragraferna). Enligt dessa lagrum behöver den som får aktierna till sig under vissa förutsättningar inte ta upp värdet av dem som intäkt. Men om aktierna blir lagertillgångar hos mottagaren skall värdet av aktierna tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Det framgår i dag av 3 § 7 mom. fjärde och femte styckena samt 3 § 8 mom. tredje stycket SIL. Hur värdet skall bestämmas framgår av punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL. Att de utdelade aktierna blir lagertillgångar kan bara förekomma i inkomstslaget näringsverksamhet. Därför har vi placerat intäkts-

bestämmelserna i 34 kap. 2 § i stället för i inkomstslaget kapital. Här regleras hur anskaffningsvärdet för de utdelade aktierna skall beräknas.

Bestämmelserna i *6 §* infördes år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:411) och bestämmelserna i *7 §* år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343).

Vissa aktieförvärv

8–10 §§

Skatteflyktsreglerna är hämtade från punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelserna infördes år 1966 och har sedan dess enbart genomgått redaktionella förändringar med undantag av ett tillägg (se kommentaren till 11 §).

11 §

Bestämmelsen om ekonomiska föreningar och utländska juridiska personer är hämtad från punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Regleringen om ekonomiska föreningar är från år 1966.

Som en följd av det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet, som syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt skall betalas, infördes år 1994 ett tillägg som tog sikte på nedskrivning av aktier eller andelar i utländska juridiska personer (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1858).

12 §

Bestämmelsen om i vilken ordning medel skall anses ha tagits i anspråk för utdelning är hämtad från punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL och tillkom också den år 1966.

Internationella aktiebyten

13–17 §§

Bestämmelserna om uppskov vid beskattningen vid internationella aktiebyten som avser lagertillgångar är hämtade från 24 § OL (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1854).

Bestämmelserna motsvarar i huvudsak artikel 8 i det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG).

Eftersom vi i begreppet aktier innefattar också utländska motsvarigheter används begreppen *aktier* och *aktiebyten*. Eftersom bytena kan avse även delägarrätter som inte kan anses som motsvarigheter till aktier lägger vi till att det avser också andra andelar.

Den nuvarande bestämmelsen hänvisar i vissa avseenden till motsvarande bestämmelser för kapitaltillgångar. Sådana hänvisningar (till 46 kap.) har gjorts i förslaget i fråga om successiva ombildningar och definitionen av internationella aktiebyten.

Enligt de nuvarande reglerna skall ett belopp motsvarande aktiernas skattemässiga värde tas upp som intäkt det år aktiebytet sker, om de mottagna aktierna blir kapitaltillgångar. Syftet är att balansera minskningen av det ingående lagervärdet (prop. 1994/95:52 s. 66). Samma regel behövs emellertid även om de mottagna aktierna blir lagertillgångar. Denna intäktspost balanserar det ingående lagervärdet medan avdraget för anskaffning balanserar det utgående lagervärdet, varför det inte uppkommer någon nettointäkt att beskatta.

I dag gäller att de mottagna aktierna skall anses anskaffade för ett belopp som motsvarar deras värde vid förvärvet. Enligt förslaget skall de i stället anses anskaffade för ett belopp motsvarande de avyttrade aktiernas värde vid aktiebytet. Detta torde i praktiken inte innebära någon skillnad men stämmer bättre överens både med direktivtexten och med allmänna principer för beskattning vid byten.

Internationella fusioner och fissioner

18 §

Bestämmelsen har sin motsvarighet i 16 § OL. Den infördes när OL kom till och ansluter till artikel 8 i direktivet (förarbeten, se under 13–17 §§).

I kommentaren till 36 kap. finns en redogörelse för bakgrunden till OL.

Sammanläggning och delning av värdepappersfonder

19 §

De särskilda bestämmelserna om sådana andelar i svenska värdepappersfonder som är lagertillgångar är hämtade från 1 § lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond. Den infördes år 1993 (prop. 1992/93:206, bet.

1992/93:NU31). Resten av lagen har placerats i 38 kap. 16 § (fondernas beskattning) och 46 kap. 16 § (kapitalvinstbeskattningen).

Försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag

20 och 21 §§
Bestämmelserna om försäkringsföretags placeringstillgångar är hämtade från 2 § 6 a mom. första och andra styckena SIL.

Bestämmelserna infördes år 1995 och var en följd av att nya årsredovisningslagar infördes år 1995, bl.a. lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

22 §
Bestämmelsen om värderingen av lager av överlåtbara värdepapper för kreditinstitut och värdepappersbolag är hämtad från 2 § 6 a mom. tredje stycket SIL.

Bestämmelsen infördes år 1995 som en följd av ny lagstiftning om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

23 §
Justeringsregeln vid byte av värderingsmetod är hämtad från 2 § 6 a mom. femte stycket SIL.

Bestämmelsen infördes år 1995 som en följd av frikopplingen mellan redovisning och beskattning i fråga om värdering av vissa värdepapper hos kreditinstitut och värdepappersbolag samt placeringstillgångar hos försäkringsföretag.

24 §
Bestämmelsen om att en lägre skattemässig värdesättning inte godtas i den mån överskjutande belopp används för vinstutdelning eller liknande är hämtad från 2 § 1 mom. nionde stycket SIL. Bestämmelsen tillkom år 1995.

Kontraktsnedskrivning

25 §
Bestämmelsen om kontraktsnedskrivning är hämtad från punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Rätten till kontraktsnedskrivning infördes år 1945. Nedskrivning fick ske på grund av såväl prisfallsrisk som konstaterat prisfall.

Kontraktsnedskrivning på grund av prisfallsrisk slopades genom 1990 års skattereform.

Bestämmelserna om kontraktsavskrivning på inventarier, som i dag finns i samma stycke, har placerats i kapitlet om inventarier (18 kap. 24 §).

Pågående arbeten

26 och 27 §§

Bestämmelserna om pågående arbeten är hämtade från punkt 3 första stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelserna om pågående arbeten infördes år 1981. Bakgrunden var bl.a. den bristande överensstämmelsen mellan redovisning och beskattning. Enligt god redovisningssed ansågs resultatredovisning kunna ske först när arbetet var slutfört, men vid beskattningen ansågs resultatberäkning kunna ske löpande genom beskattning av dellikvider.

Löpande räkning eller fast pris

28 §

Definitionen på de två formerna av pågående arbeten är hämtad från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen är från år 1981.

Löpande räkning

29 §

Bestämmelsen om arbeten på löpande räkning är hämtad från punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1981 och innehåller den s.k. faktureringsmetoden, nämligen att intäktsredovisning sker i takt med faktureringen.

Fast pris

30 §

Bestämmelsen om värdering av pågående arbeten till fast pris är hämtad från punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1981 och till en början fick arbetena tas upp till lägst 85 % av kostnaderna. Då kunde även en motsvarighet till den för lagertillgångar gällande supplementärregel I tillämpas (jämförelse med medelvärdet på pågående arbeten under de närmast två föregående åren). För hantverks- och konsultrörelser fick värdet minskas med ett basbelopp. Basbeloppsregeln och supplementärregeln togs bort genom 1990 års skattereform.

Före 1990 års skattereform gjordes skillnad mellan direkta och indirekta kostnader. Indirekta kostnader var omedelbart avdragsgilla det år de uppkom. 1990 års skattereform innebar att värderingen i stället görs som för lager.

31 §

Bestämmelsen om a conto-betalningar för arbeten till fast pris är hämtad från punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 24 §. Den tillkom år 1981.

32 §

Bestämmelsen om att värdet av den egna arbetsinsatsen m.m. inte skall räknas in är hämtad från punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981.

33 §

Regeln om intressegemenskap är hämtad från punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981.

Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera

34 §

Skatteflyktsregeln är hämtad från punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen är från år 1981.

Justering

35 §

Bestämmelsen om avvikelse från de tidigare redovisade reglerna för inkomstberäkning är hämtad från punkt 3 åttonde stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981.

18 kap. Inventarier

I kapitlet finns bestämmelserna om inventarier och tillgångar som skrivs av som inventarier. I kapitlen om byggnader (19 kap.) respektive markanläggningar (20 kap.) finns ytterligare bestämmelser om inventarier (byggnads- och markinventarier). Byggnads- och markinventarier räknas som inventarier och skrivs följaktligen av enligt bestämmelserna i detta kapitel. Bestämmelserna om mark- och byggnadsinventarier tar emellertid närmast sikte på att avgränsa dessa från vad som är byggnader respektive mark. Därför har bestämmelserna samlats i byggnads- respektive markkapitlet och kommenteras närmare där.

Bakgrund

Den ursprungliga avskrivningsmetoden i KL kallades för bunden, normal eller *planenlig avskrivning*. Enligt denna metod var de årliga värdeminskningsavdragen så avpassade att anskaffningsvärdet i sin helhet drogs av under den tid som tillgången beräknades vara ekonomiskt användbar.

År 1938 (förarbeten, se nedan) infördes ytterligare en avskrivningsmetod vid sidan av den planenliga nämligen *fri avskrivning*. Den fria avskrivningen gällde enbart för aktiebolag och vissa andra juridiska personer. Den fria avskrivningen var inte bunden till någon plan. Avdrag medgavs i stället med samma belopp som i räkenskaperna.

År 1955 (förarbeten, se nedan) avskaffades den fria avskrivningen och i stället infördes den *räkenskapsenliga avskrivningen*. Den räkenskapsenliga avskrivningen innebär bl.a. att avdraget begränsas till högst 30 % per år. I övrigt bygger den räkenskapsenliga avskrivningen i hög grad på den fria avskrivningen. För enskilda näringsidkare samt för jordbrukare som redovisade inkomst enligt bokföringsmässiga grunder innebar den räkenskapsenliga avskrivningen väsentligt ökade avskrivningsmöjligheter. Den räkenskapsenliga avskrivningen är fortfarande den allmänt förekommande metoden.

Restvärdesavskrivningen infördes i inkomstslaget jordbruksfastighet år 1972 samtidigt som jordbruken gick över till beskattning enligt bokföringsmässiga grunder (SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741).

Den planenliga avskrivningsmetoden avskaffades år 1981 (förarbeten, se nedan) och restvärdesmetodens tillämpningsområde

utvidgades till att avse även inkomstslaget rörelse. Samtidigt togs ett tidigare krav på anknytning till räkenskaperna bort.

År 1981 skedde även en mindre redigering av de aktuella bestämmelserna i inkomstslaget rörelse. Tidigare hade avskrivningsreglerna funnits i punkterna 3–5 av anvisningarna till 29 § KL. Dessa bestämmelser flyttades till punkterna 3–6 av anvisningarna till 29 § KL.

Bestämmelserna fick sin nuvarande placering genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan). Med något undantag skedde inte några materiella förändringar genom skattereformen.

Före 1990 års skattereform fanns i inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet hänvisningar till avskrivningsreglerna i inkomstslaget rörelse. Av punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL framgick att bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning gällde även inkomstslaget jordbruksfastighet. En hänvisning gjordes till punkt 4 och 5 av anvisningarna till 29 § KL (rörelse). Av punkt 3 av anvisningarna till 25 § KL framgick att punkterna 3–5 av anvisningarna till 29 § KL gällde även inkomst av annan fastighet. Dessa inkomstslag gick upp i inkomstslaget näringsverksamhet genom 1990 års skattereform.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1938 Fri avskrivning infördes, SOU 1937:42, prop. 1938:258, bet. 1938:BevU32, SFS 1938:368

1955 Den räkenskapsenliga avskrivningen infördes och den fria avskrivningen avskaffades, SOU 1954:19, prop. 1955:100, bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255

1966 Räkenskapsenlig avskrivning för patent m.m., SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724

1981 Restvärdesmetodens infördes för rörelse och den planenliga avskrivningen avskaffas, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

1 §

I *första stycket* anges att bestämmelserna gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Bestämmelsen finns i punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

I första stycket erinras också om att byggnads- och markinventarier räknas som inventarier. I inledningen till detta kapitel motiveras varför bestämmelserna om byggnads- och markinventarier finns i fastighets- respektive markkapitlet.

Bestämmelserna i *andra stycket 1* om koncessioner, patent m.m. är hämtade från punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL. De fick sin nuvarande utformning år 1995 (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1613).

Bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för *patenträtt m.m.* har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Från början tillämpades den planenliga avskrivningen. Genom lagstiftning år 1966 fick patent m.m. skrivas av enligt räkenskapsenlig avskrivning.

I de nuvarande bestämmelserna anges att det för avdragsrätten för patenträtt och liknande är utan betydelse om rättigheten utnyttjas vid tillverkning eller om näringsidkaren tillgodogör sig den genom att överlåta utnyttjandet till någon annan. Ursprungligen var det så att patenträtt och liknande rättigheter som näringsidkaren utnyttjade genom att överlåta tillverkningen till någon annan ansågs som en vara (omsättningstillgång) och inte som ett inventarium (punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL). Ett sådant patent kunde alltså inte skrivas av. Efter lagändring år 1966 räknades även patent som exploaterades av andra som anläggningstillgång. Det fanns då ett behov av att upplysa om att det för avdragsrätten var betydelselöst att tillverkningen skedde hos någon annan. Eftersom det inte kan anses vara någon skillnad att hyra ut en anläggningstillgång jämfört med att upplåta rätten att utnyttja ett patent saknar bestämmelsen numera betydelse. Den har därför tagits bort.

Från början medgavs avdrag för värdeminskning på *varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur* enbart i den mån värdet var begränsat till viss tid. Ersättning vid överlåtelse av goodwillvärdet beskattades enligt kapitalvinstreglerna. År 1951 (SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761) infördes en generell avskrivningsrätt, i normalfallet under en tioårsperiod, och att ersättningen vid avyttring skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. År 1966 togs möjligheten bort att omedelbart skriva av hyresrätter. Hyresrätter kom att bedömas som

andra rättigheter av goodwills natur. Samtidigt fick goodwill skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning.

Bestämmelserna om anslutningsavgifter och anläggningsbidrag i *andra stycket 2* här hämtade från punkt 17 av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1975 i inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse (prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259) Före 1990 års skattereform fanns huvudregeln i punkt 11 av anvisningarna till 22 § KL. Hänvisningar till detta kapitel finns för tydlighetens skull i byggnadskapitlet och markkapitlet.

Hänvisningen i andra stycket till vad som sägs om inventarier är mer allmän än nuvarande hänvisning i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § som bara avser reglerna om avskrivning. Oftast gäller vad som sägs om inventarier även för dessa tillgångar. Vi har därför valt att i stället särskilt ange när något annat gäller.

Reparation och underhåll

2 §

Bestämmelsen om avdragstidpunkten för utgifter för reparation och underhåll av inventarier är ny. Däremot anges utgifterna som exempel på kostnader i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns detta för inkomstslaget rörelses del i 29 § 1 mom. KL. Där hade det funnits sedan KL:s tillkomst.

Avdrag för anskaffning

Värdeminskningsavdrag

3 §

Bestämmelsen om årliga värdeminskningsavdrag *i första stycket* är hämtad från punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Av *andra stycket* framgår att värdeminskningsavdrag inte får göras för konstverk och liknande föremål som kan anses ha ett bestående värde. Det är en ny bestämmelse som vi föreslår. Som framgår av redovisningen nedan har bestämmelsen en historisk bakgrund i KL samtidigt som syftet är att kodifiera praxis.

Ursprungligen angavs i 29 § 1 mom. KL att avdraget avsåg "värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest". Detta förtydligande togs bort år 1981. Av 15 § andra stycket bokföringslagen framgår att anläggningstillgångar som fortlöpande minskar i

värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak skall skrivas av.

Värdeminskning på konstföremål har vägrats i ett stort antal rättsfall. Det har funnits olika orsaker till denna praxis. Ibland har tillgångarna saknat samband med verksamheten. I andra fall har de inte anskaffats för stadigvarande bruk. I dessa fall har konstverken inte ansetts som inventarier. Men det finns fall där konstverken är inventarier men där värdeminskningsavdrag vägrats på grund av att konstverken inte ansetts sjunka i värde. Det är denna fråga som den föreslagna regeln tar sikte på. I Regeringsrättens praxis har det slagits fast att värdeminskningsavdrag eller omedelbart avdrag skall vägras för konstföremål och dylikt när föremålen kan bedömas vara värdebeständiga (RÅ 1951 not. Fi 674 och 738, R77 1:60 och RÅ 1991 not. 113). Det bör därför framgå i inventariekapitlet att värdeminskningsavdrag inte får göras för konstverk och liknande föremål som kan beräknas ha ett bestående värde.

Omedelbart avdrag

4 §

Bestämmelserna om inventarier med kort livslängd eller av mindre värde är hämtade från punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen om omedelbart avdrag för korttidsinventarier har funnits i KL sedan dess tillkomst. Av 29 § KL framgick då att värdeminskningsavdrag avsåg inventarier av längre varaktighet. Enligt punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL medgavs omedelbart avdrag för inventarier som förbrukades eller förslets snabbt, vilket i regel var fallet när varaktigheten beräknades till högst tre (ursprungligen fem) år.

Bestämmelsen om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde infördes först år 1981.

En fråga var tidigare i vad mån omedelbart avdrag kunde göras som för korttidsinventarier i fråga om sådana tillgångar som finns i punkt 16 och 17 av anvisningarna till 23 § KL (1 § andra stycket i förslaget). Frågan fick sin lösning genom rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 och vi har utformat lagtexten i enlighet med detta.

5 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som avyttras, utrangeras eller dylikt under

samma år. Bestämmelsen finns i punkt 13 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1955.

Av systematiska skäl har bestämmelsen brutits ut från avskrivningsreglerna och placerats i början av kapitlet tillsammans med de andra föreskrifterna om omedelbart avdrag.

Nyttjanderättshavares avdragsrätt

6 §

I paragrafen hänvisas till byggnadskapitlet vad gäller arrendators och annan nyttjanderättshavares avdragsrätt för anskaffning av inventarier. Dessa bestämmelser finns i punkt 15 av anvisningarna till 23 § KL.

Anskaffningsvärde och skattemässigt restvärde

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om inventariers anskaffningsvärde. Bestämmelserna finns i nuvarande punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna infördes ursprungligen år 1938.

8 §

I paragrafen finns en definition av det skattemässiga restvärdet. Bestämmelsen finns i nuvarande punkt 12 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den tillkom år 1960 i samband med att lagen (1960:63) om förlustavdrag infördes (SOU 1958:35, prop. 1960:30, bet. 1960:BevU10, SFS 1960:64).

Till bestämmelsen om det skattemässiga restvärdet finns följande regel kopplad.

> ”Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av underskott.”

Bakgrunden till regeln är den planenliga avskrivningen och möjligheten till förlustutjämning. Den planenliga avskrivningens konstruktion i kombination med en rätt till förlustutjämning kunde medföra dubbla värdeminskningsavdrag. Bestämmelsens syfte var att förhindra

dubbelavdrag. Den planenliga avskrivningen är borttagen (se inledningen) och lagen om förlustutjämning är upphävd (SFS 1990:682). Underskottet fastställs i stället vid taxeringen för det år som underskottet uppstår. Varken den räkenskapsenliga avskrivningen eller restvärdesmetoden torde kunna medföra dubbelavdrag i kombination med underskott. Bestämmelsen bör därför kunna tas bort.

9 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om anskaffningsvärdet på inventarier som har ingått i en näringsverksamhet som den skattskyldige förvärvat genom ett benefikt fång. Bestämmelsen finns i punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen tillkom år 1938 i samband med att den fria avskrivningen infördes.

10 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om anskaffningsvärdet när kontraktsavskrivning skett. Bestämmelsen finns i nuvarande punkt 13 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1955. Att anskaffningsvärdet reduceras med det tidigare medgivna avdraget för kontraktsavskrivning gällde från början inte vid tillämpning av kompletteringsregeln. Sedan år 1981 reduceras anskaffningsvärdet även när kompletteringsregeln tillämpas.

11 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om karaktärsbyte.

I *första stycket* finns en hänvisning till bestämmelserna om avskattning i 40 kap. 8 § som infördes genom 1990 års skattereform.

I *andra stycket* finns bestämmelser om anskaffningsvärdet när avskattning inte sker vid karaktärsbyte. Bestämmelsen finns i punkt 12 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes genom 1990 års skattereform.

12 §

Paragrafen innehåller en jämkningsregel som finns i nuvarande punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1938. Bakgrunden till var att överlåtaren kunde undgå skatt eller bli lindrigt beskattad enligt den tidens kapitalvinstregler samtidigt som förvärvaren erhöll ett högt avskrivningsunderlag.

Numera hänförs enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL till intäkt av näringsverksamhet vad som inflyter vid avyttring av

inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Vidare har bestämmelser om fåmansföretag införts som gör det skattemässigt ofördelaktigt att avyttra och förvärva egendom till överpris (punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL och 2 § 13 mom. SIL) och en evig kapitalvinstbeskattning införts för s.k. övrig lös egendom.

I samband med 1990 års skattereform uttalades att behovet av en jämkningsregel minskade i det nya systemet men att den kunde behövas undantagsvis (prop. 1989/90:110 s. 55).

Av redovisningen framgår att de motiv som ligger till grund för jämkningsregeln försvagats. Emellertid kan det finnas fall där en jämkningsregel kanske är motiverad. Det kan finnas skäl att se över bestämmelsen tillsammans med annan lagstiftning som tar sikte på överföring av anläggningstillgångar.

Hänvisningar

13 §

I paragrafen finns hänvisningar till andra ställen i lagen med bestämmelser som innehåller särskilda föreskrifter om anskaffningsvärde m.m.

Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

Huvudregel

14 §

Paragrafen innehåller de grundläggande bestämmelserna om både den räkenskapsenliga avskrivningen och restvärdesavskrivningen. Bestämmelsen om räkenskapsenlig avskrivning innehåller den s.k. huvudregeln som finns i punkt 13 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Restvärdesavskrivningen finns i punkt 14 av anvisningarna till 23 § KL.

Restvärdesavskrivningen infördes ursprungligen i inkomstslaget jordbruksfastighet som en förenklad variant till den räkenskapsenliga avskrivningen. Trots att den räkenskapsenliga avskrivningen i stora delar bygger på den räkenskapsenliga var det nödvändigt att relativt utförligt beskriva restvärdesavskrivningen i inkomstslaget jordbruksfastighet eftersom bestämmelserna om de båda avskrivningsmetoderna fanns på olika ställen i KL. För att inte restvärdesmetoden skulle bli svår att tillämpa dubblerades vissa moment av bestämmelserna om

räkenskapsenlig avskrivning. När restvärdesavskrivningens tillämpningsområde utvidgades till att även omfatta inkomstslaget rörelse flyttades bestämmelserna till en egen anvisningspunkt i rörelseavsnittet. Nu föreslås en omredigering där huvuddelen av bestämmelserna samlas till en paragraf. Härigenom framgår tydligare likheterna och skillnaderna mellan metoderna.

Av den nuvarande lydelsen framgår att avdrag för avskrivning får göras med högst 30 % oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats. Vid den planenliga avskrivningen togs hänsyn till hur länge inventarierna varit i bruk under anskaffningsåret. Möjligen fanns det ett historiskt motiv att i förhållande till den planenliga avskrivningen redovisa den viktiga skillnaden att hänsyn inte tas till när under året inventarierna anskaffades. Detta förtydligande har inte ansetts nödvändigt när det gäller kompletteringsregeln eller restvärdesavskrivningen. Den räkenskapsenliga avskrivningen är till sin natur en schabloniserad metod och det framstår därför som onödigt att behöva påpeka att det för avskrivningen saknar betydelse när inventarierna anskaffades under året. Vi har därför tagit bort bestämmelsen.

En anpassning till gällande skrivregler är att bokstaven s binder ihop restvärde med avskrivning ochmetod (restvärdesavskrivning och restvärdesmetod).

Förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning

15 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att man skall få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Bestämmelsen finns i nuvarande punkt 13 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Det föreskrivs att den skattskyldige skall ha ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut. Kravet på ordnad bokföring infördes år 1938 i samband med att den fria avskrivningen infördes för bl.a. aktiebolag (prop. 1938:258, s. 249, där ett allmänt krav på räkenskaperna uppställdes). Uttryckligen infördes kravet på ordnad bokföring samt att bokföringen skulle avslutas med vinst- och förlustkonto när den fria avskrivningen ersattes av den räkenskapsenliga avskrivningen år 1955. Vidare föreskrivs att avdraget skall motsvara avskrivningen i räkenskaperna. Bestämmelsens ursprung är att finna i förutsättningarna för att få tillämpa reglerna om s.k. fri avskrivning som infördes år 1938.

Ett företag kan mista rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning om nämnda förutsättningar inte är uppfyllda (RÅ 1979 1:68).

I punkt 13 första stycket c av anvisningarna till 23 § KL finns ytterligare en förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning nämligen

"att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde".

Det skattemässiga restvärdet är inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningsavdrag.

Den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden bygger på att värdeminskningsavdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Vidare ställs krav på ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut. Föreligger inte tillfredsställande utredning om det skattemässiga restvärdet kan bokföringen knappast anses som ordnad. Bestämmelsen framstår därför som onödig och bör kunna tas bort.

I punkt 13 första stycket d av anvisningarna till 23 § KL framgår ytterligare en förutsättning för att få tillämpa den räkenskapsenliga avskrivningen nämligen

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

Av förarbetena (prop. 1938:258 s. 249) framgår bl.a. följande.

> "Det erfordras vidare trygghet för att vid avyttring av tillgången möjligen uppkommande vinster ej skola undgå taxering. Detta innebär vissa krav såväl på räkenskaper som på företedd utredning. Om räkenskaperna fylla de i bokföringslagen uppställda villkoren på specifikation, bör i regel denna förutsättning föreligga, därest räkenskaperna eljest äro tillförlitliga. Däremot är det tydligt att så ej är fallet exempelvis om, såsom stundom lärer ske, indirekt avskrivning användes och en gemensam avskrivningsfond utan specifikation finnes för byggnader och inventarier. Trygghet för beskattning av framtida försäljningsvinster är den förutsättning, varpå den fria avskrivningsrätten i allmänhet vilar, varpå denna punkt bör tillmätas stor vikt."

Samtidigt som den fria avskrivningen infördes år 1938 ändrades bestämmelserna om beskattning av avyttring av inventarier. Intäkter vid avyttring av inventarier skulle redovisas i rörelsen för aktiebolag och andra juridiska personer som hade rätt att tillämpa bestäm-

melserna om fri avskrivning. Det var därför naturligt att stort avseende fästes vid denna redovisning. Numera beskattas samtliga intäkter vid avyttring av inventarier i näringsverksamheten. Vidare har en utveckling ägt rum på redovisningsområdet. Den form av indirekta avskrivningar som anges i förarbetena förekommer inte längre. I dag får kravet på ordnad bokföring anses innebära att redovisningen sköts på ett sådant sätt att vinster inte undgår beskattning. Bestämmelsen bör därför kunna avskaffas.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den mängd krav som ställs för att få tillämpa den räkenskapsenliga avskrivningen har sin historiska bakgrund i bestämmelserna om fri avskrivning som infördes år 1938. Till skillnad mot den då tillämpade planenliga avskrivningen innebar den fria avskrivningen en påtaglig liberalisering och det var därför naturligt att stora krav ställdes för att få tillämpa metoden. Den räkenskapsenliga metoden är sedan länge den allmänt förekommande avskrivningsmetoden och är obetydligt fördelaktigare än restvärdesmetoden. Det framstår därför som angeläget att minska antalet krav.

Det finns ytterligare en förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. I nuvarande punkt 13 första stycket e av anvisningarna till 23 § KL finns en föreskrift som reglerar övergången till räkenskapsenlig avskrivning. Bestämmelsen har i detta betänkande brutits ut från förutsättningarna för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning och har placerats bland bestämmelserna som reglerar övergångsfrågor till räkenskapsenlig avskrivning. Se vidare författningskommentaren till 21 §.

Avyttringar

16 §

I paragrafen finns bestämmelser om den s.k. nettometoden. Bestämmelserna finns i punkt 13 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes ursprungligen år 1955. Men redan tidigare hade en form av nettometod tillämpats inom ramen för den planenliga avskrivningen. Detta hade således skett utan lagstöd.

Att det särskilda avdraget på grund av avyttring eller försäkringsfall inte medges med högre belopp än vad som motsvarar underlaget för avskrivning enligt närmast föregående paragraf före avdraget reglerades år 1981. Men justeringen ansågs inte innebära någon ändring i sak (prop. 1980/81:68 s. 213).

Särskilt hög utgift

17 §
Bestämmelsen om avdrag för en särskilt hög utgift för inventarier (överpris) är hämtad från punkt 13 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes ursprungligen år 1938. När den infördes ansågs det möjligt att enligt gällande lagstiftning få avdrag för överpris eller merutgift även om det var oklart hur långt rätten sträckte sig (prop. 1938:258, s. 248). Avdrag för överpris hade tidigare föreslagits utan att leda till lagstiftning (SOU 1927:23).

Reglerna utvidgades till att avse även den räkenskapsenliga avskrivningen när den metoden infördes år 1955 och gäller även för restvärdesavskrivning sedan år 1981.

I den nuvarande lydelsen anges att bestämmelsen gäller vid fall av ett *särskilt högt pris* eller eljest en särskilt hög utgift och att avdraget medges för *sådant överpris* eller sådan merutgift. Bestämmelsen framstår som onödigt nyanserad och därför har de kursiverade delarna tagits bort.

Det kan möjligen ifrågasättas om det numera finns något behov av överprisavskrivning. Vi har emellertid stannat för att behålla bestämmelsen eftersom det inte kan uteslutas att det finns ett behov.

Kompletteringsregeln

18 §
Den s.k. kompletteringsregeln är hämtad från punkt 13 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Kompletteringsregeln infördes år 1955 i samband med den räkenskapsenliga avskrivningen.

Verkliga värdet

19 §
Bestämmelsen om avskrivning ned till det verkliga värdet infördes år 1938 som ett komplement till den planenliga avskrivningen. När det gäller den räkenskapsenliga avskrivningen infördes bestämmelsen år 1955 och finns i punkt 13 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Vid restvärdesavskrivning finns bestämmelsen i punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Möjligheten att göra ytterligare

avskrivning om det verkliga värdet understeg det skattemässiga restvärdet infördes år 1981.

Som ett led i att den räkenskapsenliga avskrivningen och restvärdesmetoden lagts samman till en huvudbestämmelse har de båda bestämmelserna om nedskrivning till det verkliga värdet förts samman till en paragraf.

Överavskrivning

20 §

Bestämmelsen om överavskrivning av inventarier är hämtad från punkt 13 nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1955.

Det tidigare kravet på att taxeringen skulle ha blivit slutligt avgjord för att medge avdrag för överavskrivning togs bort som en följd av det nya taxeringsförfarandet (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343).

Övergång till räkenskapsenlig avskrivning

21 §

Paragrafen reglerar vilket bokfört värde inventarierna skall anses ha vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning när det inte finns något årsbokslut. I de två följande paragraferna behandlas övergången till räkenskapsenlig avskrivning när det finns ett årsbokslut.

Bestämmelsen finns i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1981.

Bestämmelsen utgör en av flera förutsättningar för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Bestämmelsen är därför i dag placerad i uppräkningen av förutsättningar för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning (punkt 13 första stycket e av anvisningarna till 23 §). Den nuvarande lydelsen är följande. Som förutsättning för räkenskapsenlig avskrivning gäller

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

Föreskriften tar alltså sikte på det fall då den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret. I dessa fall saknas ett ingående värde på inventarierna i räkenskaperna för beskattningsåret. I praktiken utgick man från det skattemässiga

restvärdet vid beskattningsårets ingång vid bestämmande av det bokförda värdet. Detta tillvägagångssätt lagfästes som en förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning (prop. 1980/81:68, s. 213).

Bestämmelsen är egentligen inte någon förutsättning för att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning, eftersom en annan förutsättning är att räkenskaperna avslutas med årsbokslut. I stället skall den gälla vid ett enda tillfälle, nämligen vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning, och reglera vilket värde inventarierna då skall tas upp till. Bestämmelsen har därför placerats vid övriga föreskrifter som gäller övergångsfrågor.

22 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om behandlingen av avskrivningar som gjorts i räkenskaperna före övergången till räkenskapsenlig avskrivning men som inte dragits av vid taxeringen. Bestämmelsen motsvarar nuvarande punkt 13 tionde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Sitt ursprung har regeln i den fria avskrivningen år 1938. Bestämmelsen ändrades i samband med att den fria avskrivningen ersattes av den räkenskapsenliga avskrivningen år 1955. Från början skulle dessa avskrivningar dras av antingen på en gång eller enligt plan. Sedan år 1981 bestäms avdraget till 20 % per år.

23 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om återföring av värdeminskningsavdrag som i samband med övergången till räkenskapsenlig avskrivning överstigit avskrivningarna i räkenskaperna. Bestämmelsen motsvarar nuvarande punkt 13 elfte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Sitt ursprung har regeln i den fria avskrivningen från år 1938. Bestämmelsen ändrades i samband med att den fria avskrivningen ersattes av den räkenskapsenliga avskrivningen år 1955.

Kontraktsavskrivning

24 §

I paragrafen finns bestämmelserna om kontraktsavskrivning. Dessa finns i nuvarande punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL. Dit flyttades bestämmelserna vid 1990 års skattereform från punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

Ursprungligen fick avskrivning av värdet på rättigheter till leverans av inventarier ske för såväl faktiskt som befarat prisfall. Genom skattereformen togs reserveringen för prisfallsrisk bort.

Bestämmelserna infördes år 1948 (prop. 1948:42, bet. 1948:BevU21, SFS 1948:120). Ett sista stycke lades till punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL. Där hänvisades till de materiella bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL.

Lagstiftningsingripandet år 1948 hade sin grund i att den fria avskrivningen ansågs utan inskränkning ge rätt till fri avskrivning av värdet på rättighet till leverans av inventarier. Regleringen innebar en inskränkning i avdragsrätten genom att avdrag enbart medgavs för prisfall eller prisfallsrisk.

19 kap. Byggnader

I detta kapitel finns bestämmelser om byggnader. Flertalet av dessa tar sikte på värdeminskningsavdrag.

Vidare finns i slutet av kapitlet samlat föreskrifter som har det gemensamt att de behandlar en nyttjanderättshavares förbättringar på en fastighet. Det är fråga om bestämmelser om nyttjanderättshavarens avdragsrätt för förbättringskostnader och fastighetsägarens beskattning för dessa förbättringar. Bestämmelserna om nyttjanderättshavarens förbättringar behandlar även markanläggningar och inventarier (även byggnads- och markinventarier). Det är lämpligt att dessa bestämmelser är samlade, men de är för få för att bilda ett eget kapitel. Därför bör de placeras i något av kapitlen om anläggningstillgångar. De bör lämpligast ingå i byggnadskapitlet eftersom det är vanligast med förbättringar på byggnader i samband med arrenden m.m.

I kapitlet finns även bestämmelser om reparation och underhåll som utförts med stöd av statliga räntebidrag för bostadsändamål. Bestämmelserna om de statliga bidragen för bostadsändamål finns i 26 kap. om näringsbidrag men en hänvisning finns i detta kapitel.

Bakgrund

Bestämmelser om avdrag för utgifter för reparation och underhåll av byggnader har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Detta gäller även bestämmelser om värdeminskningsavdrag för byggnader.

Byggnadsvärdet skrivs av efter en enhetlig procentsats avvägd efter livslängden (lineär avskrivning). Från början skedde avskriv-

ningen på byggnadens värde. Ofta motsvarade avskrivningsunderlaget taxeringsvärdet. Avskrivningarna var därför "eviga" eftersom procentsatserna var låga och taxeringsvärdena höjdes.

Avgörande för vad som skulle behandlas som mark, byggnader och inventarier var med något undantag det skatterättsliga fastighets- och byggnadsbegreppet som kom till uttryck i 4 § KL. Enligt denna bestämmelse avsågs med fastighet "vad enligt allmän lag är att hänföra till fast egendom". Gränsdragningen grundade sig i huvudsak på lagen (1895:36 s. 1) angående vad till fast egendom är att hänföra. Det skatterättsliga fastighetsbegreppet skilde sig från det civilrättsliga begreppet fast egendom genom att även byggnad på annan tillhörig mark alltid hänfördes till fastighet.

Till inventarier räknades sådant som inte var fast egendom. Till marken hörde sådana tillgångar som utgjorde fast egendom men som inte räknades till byggnad. Avskrivning medgavs för byggnader däremot inte för mark eller markanläggningar, som ansågs ha ett bestående värde.

Vid fastighetstaxeringen fastställdes ett särskilt värde (särskilt maskinvärde) på s.k. fasta maskiner. Dessa skrevs av som inventarier.

Genom lagändring år 1969 (förarbeten, se nedan) ändrades avskrivningsreglerna för rörelsefastigheterna i syfte att anpassa reglerna till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet och att bättre beakta byggnadernas ekonomiska livslängd. De förbättrade avskrivningsreglerna hängde i hög grad samman med en ändrad gränsdragning mellan mark, byggnader och inventarier. Viktiga förändringar var att en generell avdragsrätt infördes för markanläggningar (se kapitlet om mark) och att betydligt fler tillgångar fick skrivas av som inventarier än vad som tidigare hade gällt. Begreppet inventarier utvidgades således. År 1972 (förarbeten, se nedan) anpassades även jordbrukets fastigheter till de nya bestämmelserna som gällde för inkomstslaget rörelse.

För inkomstslaget jordbruksfastighet fanns bestämmelserna om värdeminskningsavdrag på byggnader ursprungligen i 22 § 1 mom. KL och punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelserna flyttades till punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL år 1962 och till punkt 3 år 1972 (förarbeten, se nedan).

För inkomstslaget annan fastighet fanns bestämmelserna i 25 § 1 mom. KL och punkt 2 och 3 av anvisningarna till 25 § KL. Bestämmelserna i anvisningspunkten flyttades till punkt 2 a, 2 b och 7 år 1969 (förarbeten, se nedan).

För inkomstslaget rörelse fanns bestämmelserna i 29 § 1 mom. KL och punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL. Bestämmelserna i anvisningspunkten flyttades till punkt 7 år 1938 (förarbeten, se nedan).

Genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) flyttades bestämmelserna till punkt 1 och 6 av anvisningarna till 23 § KL. Samtidigt slopades äldre bestämmelser om särskild avskrivning på maskinell utrustning, fördelning på tre år av avdrag för reparations- eller underhållskostnader i inkomstslaget annan fastighet och procentsatser för värdeminskningsavdrag på bostadsbyggnader.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1938 Utrangeringsavdrag, föregångsreglerna till byggnadsinventarier och jämkningsregeln, SOU 1937:42, prop. 1938:258, bet. 1938:BevU32, SFS 1938:368

1969 Utvidgning av kretsen avskrivningsbara tillgångar, omfördelning av olika tillgångar på rörelsefastigheter och det utvidgade reparationsavdraget, SOU 1968:26, prop. 1969:100, bet. 1969:BeU45, SFS 1969:363

1972 Avskrivning av byggnader i jordbruk, nyttjanderättshavares förbättringskostnader, SOU 1963:52, SOU 1968:26, SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741

1973 Avskrivning av byggnader i jordbruk, prop. 1973:162, bet. 1973:SkU70, SFS 1973:1099

1979 Inskränkningar i avdragsrätten för reparation och underhåll av andelshus och vid lån med räntebidrag, Ds B 1978:7, prop. 1978/79:209, bet. 1978/79:SkU11, SFS 1979:1017

1981 Ändringar avseende försäkringsersättningar m.m., SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten

2 §

Bestämmelsen om avdragstidpunkten för utgifter för reparation och underhåll av byggnader är ny. Däremot anges utgifterna som exempel på kostnader i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. Motsvarande bestämmelser har funnits sedan KL:s tillkomst.

I *andra stycket* finns bestämmelsen om det s.k. utvidgade reparationsbegreppet som infördes år 1969. Bestämmelsen finns i punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL. Jämfört med dagens lydelse föreslås att bestämmelsen kortas ner.

Andelshus

3 §

Bestämmelsen om reparation och underhåll av andelshus finns i dag i punkt 5 av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i 25 § 2 mom. 1 st c KL.

Belopp som enligt denna särskilda bestämmelse inte får dras av omedelbart får i stället aktiveras (jfr 13 §). Ett förtydligande har därför gjorts i bestämmelsen att *omedelbart* avdrag inte får göras. Definitionen av andelshus finns i 2 kap. 16 §.

Bestämmelserna infördes år 1979.

Avdrag för anskaffning

Värdeminskningsavdrag

4 §

Bestämmelsen om värdeminskningsavdrag är hämtad från punkt 6 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen har funnits i KL sedan dess tillkomst, i 22 § (jordbruksfastighet), 25 § (annan fastighet) och 29 § (rörelse). Härefter har bestämmelserna flyttats in i anvisningspunkterna enligt vad som framgår av inledningen.

5 §

Bestämmelsen om att värdeminskningsavdrag beräknas enligt avskrivningsplan är hämtad från punkt 6 första och sjunde styckena av anvisningarna till 23 § KL.

Vid bestämmande av utnyttjandetiden behandlade KL ursprungligen (punkt 3 av anvisningarna till 29 §) fall då rörelsen kunde antas "komma att fortsätta blott ett jämförelsevis litet antal år" (t.ex. byggnad vid begränsad malmfyndighet) eller byggnad på annans grund. Bestämmelsen om att hänsyn skulle tas till den ekonomiska livslängden infördes år 1955 som en följd av att praxis inte ansågs ha tagit tillräcklig hänsyn till teknikens snabba utveckling (SOU 1954:19, prop. 1955:100, bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255).

De nuvarande utförliga anvisningarna får anses onödiga eftersom det får anses som självklart att de faktorer som anges beaktas vid bestämmande av avskrivningstiden. Det bör därför räcka med att det framgår att procentsatsen bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas.

Enligt nuvarande lydelse görs beräkningen av värdeminskningsavdrag från den tidpunkt byggnaden färdigställts. Som ett förtydligande har lagts till att avdragen beräknas även från den tidpunkt då byggnaden förvärvades. Härigenom korresponderar bestämmelsen bättre med föreskrifterna om beräkning av anskaffningsvärdet när en redan befintlig byggnad har förvärvats tillsammans med den mark som den ligger på.

Omedelbart avdrag

6 §

Bestämmelsen, som nu finns i punkt 6 första stycket av anvisningarna till 23 § KL, behandlar byggnader som är avsedda att användas bara ett fåtal år. Bestämmelsen har funnit i KL sedan lagens tillkomst (tidigare i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL).

Utrangering

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelsen om utrangeringsavdrag som nu finns i punkt 6 nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1938.

Enligt nuvarande lydelse får vid utrangering avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet

överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e.d. i samband med utrangeringen.

Grunden för att bestämmelsen föreskriver att utrangeringsavdrag medges i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial torde vara att beskattning av sådan avyttring skedde enligt kapitalvinstreglerna. Detta innebar då i praktiken skattefrihet när tillgången var äldre än fem år för inventarier och tio år för byggnader.

Under tidens lopp med en utvidgad beskattning av vad som försåldes från rörelse torde uppfattningen ha spritt sig att försäljningsintäkten skulle beskattas. Ofta torde en bruttoredovisning ske så att erhållna belopp intäktsredovisas och allt som återstår oavskrivet dras av. RSV har också anvisat detta förfaringssätt i sin Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1996 års taxering, s. 542.

Därför föreslås att nettoredovisningen vid utrangering tas bort. Intäktsbestämmelsen i 15 kap. 1 § har utformats på det sättet att den även täcker intäkter vid avyttring av byggnadsmaterial.

Anskaffningsvärdet

Byggnadsinventarier och ledningar

8 §

Bestämmelserna i *första stycket* om byggnadsinventarier är hämtade från punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL och hänvisningen i *andra stycket* om markanordningar som räknas till byggnad från punkt 6 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

En hänvisning sker också till bestämmelsen i detta kapitel om byggnadsinventarier. Bakgrunden är följande. I KL finns bestämmelser om att ledningar för vatten m.m. antingen anses som byggnadsinventarier (punkt 6 av anvisningarna till 23 §), markinventarier (punkt 7 av anvisningarna till 23 §) eller skall räknas in i anskaffningsvärdet för byggnaden. För att underlätta överblicken över dessa bestämmelser och hur de griper in i varandra har hänvisningar tagits in i paragrafen.

Byggnad som uppförs av den skattskyldige

9 §

I paragrafen finns bestämmelser om anskaffningsvärdet när en byggnad har uppförts av den skattskyldige. Bestämmelserna finns i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Som framgår av den inledande översikten i början av författningskommentaren till detta kapitel skedde avskrivningarna till en början på byggnadens värde. År 1951 infördes för jordbruksfastigheternas del att byggnadens värde skulle vara lika med anskaffningskostnaden (punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL). För hyresfastigheternas del infördes år 1969 föreskriften att som anskaffningsvärde ansågs den verkliga kostnaden (punkt 2 a av anvisningarna till 25 § KL). Samtidigt föreskrevs för rörelsefastigheterna att anskaffningsvärdet bestämdes enligt de grunder som gällde för inventarier, dvs. den verkliga kostnaden för anskaffandet (punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL).

Punkt 4 av anvisningar till 21 § KL (24 kap. 8 § i vårt förslag) innehåller bestämmelser om beskattning när en fastighet som inte utgör lagertillgång varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelsen. Värdet av sådana byggnadsarbeten skall tas upp som intäkt av byggnadsrörelsen (uttagsbeskattning).

I KL saknas det en uttrycklig bestämmelse att det belopp som tagits upp som intäkt anses som anskaffningsvärde för byggnaden och således kan ligga till grund för avdrag. I förarbetena (prop. 1980/81:68 s. 209) till bestämmelsen om byggnadsrörelse uttalas att motsvarande belopp – som alltså tagits upp som intäkt – enligt allmänna regler får behandlas som en utgift i den förvärvskälla där fastigheten används.

Däremot finns en uttrycklig bestämmelse att uttagsbeskattade byggnadsarbeten beaktas vid kapitalvinstberäkningen. Av 25 § 4 mom. SIL framgår att som förbättringskostnad räknas förbättringsarbeten eller därmed jämförliga reparations- eller underhållsarbeten i ägarens byggnadsrörelse. En hänvisning sker till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL. Som förbättningskostnader räknas alltså det belopp som har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Vi föreslår att det införs ett förtydligande – som ett *andra stycke* – till bestämmelsen om att anskaffningsvärdet är utgiften för att uppföra byggnaden. I fråga om arbeten i byggnadsrörelse räknas således som utgift det belopp som tagits upp som intäkt enligt reglerna om byggnadsrörelse.

Köp m.m.

10 §

Bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet beräknas när en byggnad förvärvas genom ett oneröst fång är hämtade från punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Ursprungligen saknade KL bestämmelser om hur anskaffningsvärdet skulle beräknas. Sedermera hänvisades till vad som gällde för inventarier (punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL).

Avskrivningsunderlaget skulle motsvara den faktiska kostnaden. Saknades utredning om anskaffningskostnaden lades det taxerade byggnadsvärdet till grund för värdeminskningsavdragens beräkning.

Kunde anskaffningskostnaden för jordbruksfastigheter inte visas fanns särskilda bestämmelser där avskrivningen baserades på en kvotdel av bl.a. det taxerade jordbruksvärdet.

År 1969 togs möjligheten bort för rörelsefastigheter och annan fastighet att beräkna värdeminskningsavdrag på det taxerade byggnadsvärdet. Avskrivningarna skulle i princip göras på det faktiska anskaffningsvärdet. För inkomstslaget annan fastighet gällde tidigare att enligt huvudregeln skulle en byggnads värde anses vara det taxerade byggnadsvärdet under beskattningsåret. År 1972 skedde en motsvarande anpassning av jordbruksfastigheterna även om vissa särregler behölls.

11 och 12 §§

I paragraferna regleras beräkningen av anskaffningsvärdet för en byggnad som förvärvats tillsamman med mark. Proportioneringsreglerna finns i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL (före 1990 års skattereform fanns de i punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL) och regeln om samfälligheter i punkt 3 av anvisningarna till 41 a § KL.

Proportioneringsreglerna infördes för inkomstslagen rörelse och annan fastighet år 1969. För inkomstslaget jordbruksfastighet infördes motsvarande regler åren 1972 och 1973 (punkt 3 av anvisningarna till 22 § KL) och ersatte en provisorisk proportioneringsmetod. Nuvarande bestämmelser är en sammanslagning genom 1990 års skattereform av bestämmelserna i de tre tidigare inkomstslagen.

En bestämmelse som har ett likartat syfte finns i kapitlet om skogsfrågor och tar sikte på att bestämma anskaffningsvärdet på skog vid ett förvärv som omfattar även annan egendom, t.ex. åkermark och olika slag av byggnader (nuvarande punkt 10 av anvisningarna till 23 § KL).

Syftet med bestämmelserna är att kunna jämka det schablonmässigt beräknade anskaffningsvärdet. Bestämmelserna skiljer sig emellertid åt på några punkter. I fråga om anskaffningsvärdet för skog krävs för jämkning att schablonregeln inte kan tillämpas eller att det är *uppenbart* att den skulle ge ett värde som *avviker* från det verkliga vederlaget för skogen. När det gäller byggnader krävs för jämkning att det schablonmässigt beräknade värdet för byggnaden *visas mera avsevärt* över- eller understiga värdet av mark m.m. Vi ifrågasätter om dessa skillnader i förutsättningarna är befogade men har inte ansett oss ha underlag för att föreslå en samordning.

Bestämmelsen om samfälligheter infördes år 1975 (prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259).

Förbättringar m.m.

13 §

Paragrafen behandlar till- och ombyggnad samt vissa fall när byggnadsarbeten utförs av en nyttjanderättshavare. Slutligen tar paragrafen upp frågor om anskaffningsvärdet för andelshus eller när statligt räntebidrag för bostadsändamål utgått. Bestämmelserna finns i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen om utgifter för till- eller ombyggnad infördes år 1969 och bestämmelsen om nyttjanderättshavarens förbättringar infördes år 1973.

Bestämmelserna om utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medgetts fanns tidigare i punkt 2 a av anvisningarna till 25 § KL och infördes år 1979.

Justering av anskaffningsvärdet

14 §

Ytterligare en jämkningsregel finns, av mer generell natur. Den finns i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes för inventarier (punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL) år 1938. Jämkningsregeln placerades vid bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet på inventarier skulle fastställas. Eftersom bestämmelserna om avskrivning på byggnader (punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL) hänvisade till inventarieavsnittet när det gällde anskaffningsvärdet kom jämkningsregeln att tillämpas även för byggnader. Först år 1981 infördes en egen jämkningsregel till byggnadsbestämmelserna som ett led i en omfattande omredigering

av dessa bestämmelser. I författningskommentaren till inventariekapitlet beskrivs bakgrunden till jämkningsregeln.

Enligt förarbetena till 1990 års skattereform skall jämkningsregeln endast tillämpas undantagsvis i det nya skattesystemet (prop. 1989/90:110 s. 557–558).

Genom skattereformen har motiven för jämkningsregeln försvagat. Vinster vid fastighetsavyttring beskattas i större utsträckning. Ett högre avskrivningsunderlag hos köparen motsvaras därför av en beskattning hos säljaren. Emellertid kan det finnas fall där en jämkningregel är motiverad. Det kan finnas anledning att se över bestämmelsen tillsammans med annan lagstiftning som tar sikte på överföring av anläggningstillgångar.

Arv, gåva m.m.

15 §

I paragrafen finns bestämmelser om avskrivningsunderlaget när en byggnad förvärvats genom ett benefikt fång. Bestämmelsen finns i punkt 6 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Ursprungligen saknade KL bestämmelser om förvärvarens avskrivningsunderlag. Sedermera hänvisades till vad som gällde för inventarier (punkt 3 b av anvisningarna till 29 § KL). Bestämmelsen innebar bl.a. att förvärvaren övertog överlåtarens skattemässiga restvärde. Det var ett degressivt avskrivningssystem som vid upprepade benefika överlåtelser kunde leda till mycket låga avskrivningar. Först år 1981 infördes en egen bestämmelse för byggnader i samband med en större omredigering.

Angående utformningen av kontinuitetsbestämmelsen, se kommentaren till 35 kap. 6 §.

Hänvisningar

16 §

Paragrafen hänvisar till olika särbestämmelser för bestämmande av anskaffningsvärden, t.ex. i samband med överlåtelser mellan företag i intressegemenskap.

Karaktärsbyte

17 §

Paragrafen innehåller bestämmelser som tar sikte på karaktärsbyte och infördes i punkt 6 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL vid 1990 års skattereform.

Byggnadsinventarier

18 §

I *första stycket* finns bestämmelser om vad som räknas till byggnadsinventarier. Bestämmelserna finns i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

År 1938 infördes en bestämmelse att vid fastställandet av avskrivningsunderlaget för byggnad skulle värdet av sådana fasta maskiner som vid fastighetstaxeringen åsatts eller skulle komma att åsättas särskilt maskinvärde räknas bort från byggnadsvärdet. Dessa tillgångar behandlades i avskrivningshänseende som inventarier och fick skrivas av enligt avskrivningsmetoderna för inventarier.

Inventarier som vid fastighetstaxeringen räknades in i byggnadsvärdet fick då skrivas av enligt byggnadsreglerna. Enligt praxis medgavs emellertid ett högre avdrag för dyrbarare anordningar som luftkonditioneringsanläggningar trots att värdet för dessa ingick i byggnadsvärdet. För s.k. fasta maskiner och andra fasta inventarier i driftbyggnader på jordbruksfastigheter kunde värdeminskningsavdrag medges separat enligt de för byggnad gällande reglerna men efter en högre procentsats.

År 1969 skedde genomgripande förändringar när det gäller indelningen mellan byggnader, mark och inventarier. I en byggnads anskaffningsvärde inräknades inte värdet av tillgångar avsedda för den industriella driften. Motsvarande infördes för inkomstslaget jordbruksfastighet år 1972. Reformerna innebar att fler tillgångar skrevs av som inventarier. Först år 1981 betecknades dessa tillgångar som byggnadsinventarier.

För inkomstslaget annan fastighet fanns särskilda bestämmelser om avskrivning av maskinell utrustning som togs bort i samband med skattereformen 1990.

När gränsdragningen mellan vad som skulle hänföras till byggnader, mark eller inventarier ändrades fanns ett behov av utförliga bestämmelser om vad som skulle skrivas av som inventarier. Nuvarande bestämmelse är därför mycket detaljerad. Behovet i dag

av de utförliga beskrivningarna kan ifrågasättas. Vi föreslår därför att exemplifieringarna utmönstras.

I *andra stycket* hänvisas till vad som gäller om inventarier. Bestämmelsen är mer allmän än nuvarande hänvisning i punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 23 § som bara avser reglerna om avskrivning. Oftast gäller vad som sägs om inventarier även för byggnadsinventarier. Vi har därför valt att i stället särskilt ange när något annat gäller.

19 §

I paragrafen finns en proportioneringsregel för att fördela anskaffningsvärdet av en ledning mellan byggnad och inventarier. Den infördes år 1981 och finns i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Av nuvarande lydelse framgår att anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning skall fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till "hur stor del av ledningen" som tjänar driften respektive byggnadens allmänna användning. Av uttryckssättet kan man få intrycket av att det skulle gå att särskilja olika delar av ledningsnätet. Detta är naturligtvis inte meningen. Ett förtydligande har därför gjorts att uppdelningen görs i förhållande "till den omfattning i vilken ledningen betjänar verksamheten respektive byggnadens allmänna användning".

20 §

I paragrafen finns bestämmelser om vissa gränsdragningsfrågor mellan byggnad och byggnadsinventarier. Bestämmelsen finns i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1969.

Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag

21 §

I paragrafen finns en hänvisning till kapitlet om inventarier när det gäller avdrag för avskrivning på anslutningsavgifter och anläggningsbidrag.

Statliga räntebidrag

22 §
I paragrafen finns en hänvisning till kapitlet om näringsbidrag när det gäller statliga räntebidrag.

Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag

23 §
Bestämmelserna om reparation och underhåll vid byggnadsarbeten med statliga räntebidrag är hämtade från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna om avdrag m.m. i samband med räntebidrag infördes år 1979 och fanns före 1990 års skattereform i 25 § 2 mom. KL och punkt 7 (punkt 8 från år 1981) av anvisningarna till 25 § KL. Ändringar har gjorts bl.a. år 1991 som en följd av att nya bestämmelser infördes för bostadsfinansieringen m.m. (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832).

24 §
Paragrafen innehåller bestämmelser som tar sikte på situationen att bidragsunderlaget ändras genom ett senare beslut. Bestämmelserna finns i punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1979. De genomgick vissa förändringar år 1991 (förarbeten, se under 23 §). Före 1990 års skattereform fanns bestämmelserna i 25 § 2 mom. KL och punkt 8 (före år 1981 punkt 7) av anvisningarna till 25 § KL.

Gemensamt för dessa bestämmelser är att det egentligen borde vara de tidigare taxeringarna som skulle rättas. Av praktiska skäl infördes föreskriften att de aktuella justeringarna av de tidigare beskattningsåtgärderna genomförs vid taxeringen för det beskattningsår under vilket det nya lånebeslutet meddelades.

Nuvarande bestämmelser i tredje och fjärde styckena har vissa brister. I tredje stycket talar man om *hur* man skall göra när för lågt omedelbart avdrag har medgetts. I fjärde stycket talar man om *när* rättelse skall göras när tidigare omedelbara avdrag varit för höga.

I båda fallen bör framgå hur rättelse skall göras och när den skall ske. Bestämmelsen har därför ändrats i vårt förslag.

Eftersom bestämmelserna är komplicerade kan följande exempel åskådliggöra åtgärderna.

Förutsättningar (avskrivningsprocenten har satts till 5 för att få jämna belopp)

- Ursprungligt bidragsunderlag: 80
- Kostnader: 120
- Omedelbart avdrag: 40 (120-80)
- Underlag för värdeminskningsavdrag: 80
- Värdeminskningsavdrag år 1 (5 %): 4
- Skattemässigt restvärde vid utgången av år 1: 76 (80-4)

År 2 ändras bidragsunderlaget. I exempel 1 sänks det med 20. I exempel 2 höjs det med 20.

Exempel 1 (sänkt underlag, paragrafens andra stycke)

- För lågt omedelbart avdrag: 20
- Avdrag i näringsverksamhet år 2: 19 (Avdraget minskas med för högt värdeminskningsavdrag år 1 jämfört med om underlaget hade bestämts till 60 redan från början)
- Underlag för värdeminskningsavdrag: 60
- Värdeminskningsavdrag år 2: 3
- Skattemässigt restvärde vid utgången av år 2: 54 (Det nya underlaget 60 minskat med två års värdeminskningsavdrag. Detta värde kan också erhållas genom att det skattemässiga restvärdet år 1, 76, minskas med sänkningen 20, ökas med 1, motsvarande för högt värdeminskningsavdrag år 1 som återförts genom att avräknas mot det omedelbara avdraget, minskas med årets värdeminskningsavdrag)

Exempel 2 (höjt underlag, paragrafens tredje stycke)

- För högt omedelbart avdrag: 20
- Intäkt av näringsverksamhet år 2: 19 (Återföring av för högt omedelbart avdrag minskat med det ytterligare värdeminskningsavdrag som skulle ha gjorts år 1 om underlaget hade bestämts till 100 redan från början)
- Underlag för värdeminskningsavdrag: 100
- Värdeminskningsavdrag år 2: 5

- Skattemässigt restvärde vid utgången av år 2: 90 (Det nya underlaget 100 minskat med två års värdeminskningsavdrag. Detta värde kan också erhållas genom att det skattemässiga restvärdet år 1, 76, ökas med höjningen 20, minskas med 1, motsvarande för lågt värdeminskningsavdrag år 1 som avräknats mot återföringen, minskas med årets värdeminskningsavdrag).

Nyttjanderättshavares anskaffningar

Nyttjanderättshavarens beskattning

25 §

I paragrafen finns bestämmelser om nyttjanderättshavares avdrag för förbättring av en fastighet. Bestämmelsen finns i punkt 15 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Enligt praxis fick en arrendator omedelbart avdrag för förbättringskostnader (inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse) under förutsättning att äganderätten till vad som utförts tillkom jordägaren. Detta var ett betydelsefullt undantag från principen att kostnader för ny-, till- eller ombyggnad fick dras av genom värdeminskningsavdrag.

Området reglerades år 1972 såvitt avsåg inkomstslaget jordbruksfastighet (då i punkt 4 av anvisningarna till 21 § och punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL). Genom 1990 års skattereform utsträcktes bestämmelsernas tillämpningsområde till att gälla generellt i inkomstslaget näringsverksamhet.

26 §

I paragrafen finns bestämmelser om nyttjanderättshavarens avdrag för byggnads- och markinventarier eller andra inventarier. Bestämmelserna finns i punkt 15 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1972 (då i punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL).

27 §

I paragrafen finns bestämmelser om beskattning när nyttjanderättshavaren fått ersättning från fastighetsägaren för förbättringen eller anskaffningen. Bestämmelsen finns i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1972 (då i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL).

I paragrafen finns vidare bestämmelser som reglerar nyttjanderättshavarens avdragsrätt när ersättning utgått från fastighetsägaren eller när nyttjanderätten upphör. Bestämmelserna finns i punkt 15

tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen om avdragsrätt när ersättning utgått från jordägaren infördes år 1978 (prop. 1978/79:44, bet. 1978/79:SkU21, SFS 1978:944) och bestämmelsen om avdrag för oavskriven del vid nyttjanderättens upphörande år 1972 (då i punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL).

När det gäller bestämmelsen om nyttjanderättshavarens beskattning synes nuvarande lydelse enbart omfatta ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet och alltså inte beskattning av ersättning för inventarier.

I propositionen (prop. 1972:120) reglerades enbart ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av fastighet men däremot inte inventarier. Av utskottsbetänkandet framgår att det inte är ovanligt att arrendeupplåtelser omfattar även inventarier (bet. 1972:SkU67 s. 11). Genom utskottet infördes därför bestämmelsen om avdrag för en arrendators utgifter för inventarier.

Något som emellertid inte reglerades var när nyttjanderättshavaren fick ersättning av fastighetsägaren för de inventarier som hade anskaffats. En sådan föreskrift finns, som tidigare nämnts, när nyttjanderättshavaren fick ersättning av fastighetsägaren för förbättringar på fastigheten. Orsaken torde vara ett förbiseende. Vi föreslår därför att även inventarier omfattas av bestämmelsen om att nyttjanderättshavaren skall ta upp som intäkt ersättningar från fastighetsägaren.

Fastighetsägarens beskattning

28 §

I paragrafen finns bestämmelser om beskattning av fastighetsägaren för nyttjanderättshavarens förbättringar (ny- till- eller ombyggnad). Bestämmelserna finns i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1972 (då i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL).

I vissa äldre rättsfall beskattades jordägaren (jordbruksfastighet) för värdet av arrendatorns förbättringskostnader redan i samband med att arbetena utfördes. Under 1950-talet ändrades praxis och frågan om beskattning avgjordes i regel först när arrendet upphörde.

I inkomstslaget annan fastighet var praxis oklarare och under vissa förutsättningar beskattades fastighetsägaren omedelbart för förbättringsåtgärderna. Genom 1990 års skattereform utsträcktes bestämmelsernas tillämpningsområde till att gälla generellt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vid införandet om reglerna om arrendators avdragsrätt för utgifter för inventarier tog utskottet (bet. 1972:SkU67) upp frågan om

beskattning av jordägaren men fann inte någon sådan motiverad, eftersom jordägaren med en sådan regel på förhållandevis kort tid skulle kunna skriva av motsvarande belopp genom årliga värdeminskningsavdrag.

20 kap. Markanläggningar och substansminskning

I detta kapitel finns samlat olika typer av bestämmelser om avskrivning och avdrag som rör mark. De gäller markanläggningar med markinventarier, frukt- och bärodlingar samt avdrag vid utvinning av naturtillgångar (substansminskning).

Bestämmelserna om skog (t.ex. skogsavdrag) ingår inte i detta kapitel utan dessa finns i ett särskilt kapitel. Det finns flera orsaker till varför denna lösning har valts. Hade även bestämmelserna om skog ingått skulle kapitlet ha blivit onödigt stort. Vidare är skattereglerna kring skog ett avgränsat område som lämpar sig väl för ett eget kapitel.

Bakgrund

Markanläggningar

Tidigare räknades markanläggningar till det markvärde som fastställdes vid den allmänna fastighetstaxeringen och fick inte skrivas av. Orsaken var att markanläggningar ansågs ha ett bestående värde. Avdrag medgavs däremot för reparation och underhåll av markanläggning. Till skillnad från vad som gällde i fråga om byggnader fick inte bara ett utbyte av delar av en markanläggning utan även utbyte av en hel sådan anläggning dras av som underhåll eller reparation. Olikheten hade sin grund i att markanläggningar inte fick skrivas av.

Enligt 29 § 4 mom. KL fick avdrag inte göras för egendom som hörde till mark. Med utgångspunkt från att markanläggningar ofta har ett nära funktionellt samband med byggnader eller inventarier och därigenom får karaktären av naturliga tillbehör till dessa kom genom lagstiftning år 1969 (förarbeten, se nedan) vissa anläggningar att behandlas som byggnadstillbehör och andra som inventarier. Sådana markanläggningar som inte omfattades av det utvidgade inventarie- eller byggnadsbegreppet fick skrivas av enligt särskilda bestämmelser som nu finns i detta kapitel. Det var genom denna reform som avskrivningsrätt infördes för markanläggningar. I anskaffningsvärdet för markanläggningar inräknades även markarbeten.

År 1972 (förarbeten, se nedan) anpassades även inkomstslaget jordbruksfastighet till de nya gränsdragningar som några år innan hade skett i inkomstslaget rörelse. Dessa förändringar genomfördes i samband med att jordbruken gick över till beskattning enligt bokföringsmässiga grunder.

Efter 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) får värdeminskningsavdrag på markanläggningar beräknas på hela anskaffningsvärdet i stället för som tidigare på 75 % av värdet.

Ytterligare en förändring genom skattereformen var att markanläggningar på fastigheter med hyreshus fick skrivas av enligt de bestämmelser som gäller för näringsverksamhet. Detta var en naturlig konsekvens av att inkomstslaget annan fastighet gick upp i det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Tidigare ingick planteringar, parkeringsplatser m.m. i avskrivningsunderlaget för själva byggnaden i inkomstslaget annan fastighet.

Täckdiken, skyddsdikning och skogsvägar

För täckdikningsanläggningar samt skyddsdikning i skog fanns särskilda regler i inkomstslaget jordbruksfastighet redan år 1928. Omedelbart avdrag medgavs för iståndsättande eller omläggning av befintlig täckdikningsanläggning. Däremot var nyanläggning inte avdragsgill. Avdrag medgavs vidare för skyddsdikning i skog. Dessa möjligheter var undantag från principen att avdrag inte medgavs för avskrivning av markanläggningar. Direktavdraget för arbeten (iståndsättning och omläggning) på befintliga täckdikningsanläggningar togs bort när avskrivningsrätt infördes för täckdikningsanläggningar och skogsvägar år 1962 (förarbeten, se nedan). Däremot medgavs avdrag för reparation och underhåll. För skogsvägar fick till en början enbart en tredjedel av kostnaderna skrivas av och avskrivningsprocenten var 5 %. År 1972 höjdes underlaget för avskrivning till tre fjärdedelar av anskaffningskostnaden (förarbeten, se nedan). Efter lagändring år 1982 får hela utgiften skrivas av under tio år (förarbeten, se nedan).

Numera är hela kostnaden för markanläggningar avdragsgill. Det som skiljer täckdiken och skogsvägar från andra markanläggningar är en högre avskrivningstakt (10 % i stället för 5 %).

Frukt- och bärodlingar

Avdrag medgavs tidigare inte för den första anskaffningen av träd och buskar (anläggningstillgångar). Däremot medgavs avdrag vid ersättningsanskaffning, dvs. då träd eller buskar byttes ut mot nya på samma brukningsenhet.

Den nuvarande regleringen om avdrag för frukt- och bärodlingar infördes år 1972 i punkt 1 av anvisningarna till 29 § KL (förarbeten, se nedan).

Substansminskning

För inkomstslaget rörelse har KL innehållit bestämmelser om avdrag för substansminskning sedan lagens tillkomst.

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet gällde i princip att rätt till avdrag för substansminskning förelåg när naturfyndighet på fastigheten utnyttjades. Såvitt avsåg jordbruksinkomst som redovisades enligt bokföringsmässiga grunder var avdragsrätten reglerad på samma sätt som vid inkomst av rörelse. Hänvisningen till rörelsebestämmelserna tillkom år 1951 i samband med att jordbrukare fick möjlighet att övergå till bokföringsmässig redovisning (prop. 1951:191, bet. 1951:BevU63, SFS 1951:790). Något motsvarande stadgande fanns inte beträffande kontantmässigt redovisade jordbruk men avdrag medgavs ändå enligt praxis. I samband med att samtliga jordbruk gick över till bokföringsmässig taxering år 1972 infördes nya bestämmelser för substansminskning motsvarande dem som gällde för rörelse (förarbeten, se nedan).

Även inkomstslaget annan fastighet saknade till en början uttryckliga bestämmelser men avdrag medgavs ändå enligt praxis. Lagreglering infördes först år 1981 (förarbeten, se nedan).

Olika regler tillämpades på rörelse och jordbruk vid bestämmande av avskrivningsunderlaget. År 1972 infördes enhetligare bestämmelser (förarbeten, se nedan).

Anskaffningskostnaden kunde beräknas antingen enligt huvudregeln till så stor del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som belöpte sig på fyndigheten vid förvärvstillfället eller enligt en schablon (60 % av marknadsvärdet).

År 1981 ändrades bestämmelserna om avdrag för substansminskning (förarbeten, se nedan). De nya bestämmelserna tillämpas i de fall utvinningen av en naturtillgång påbörjades efter utgången av mars 1981. De nya bestämmelserna innebar bl.a. en ändrad schablonregel

som anknöt till kapitalvinstbestämmelserna vid bestämmande av anskaffningsvärdet.

Bestämmelser om substansminskning fanns för jordbruksfastighet i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL, för annan fastighet i punkt 10 av anvisningarna till 25 § KL och för rörelse i punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL dit de flyttades från punkt 6 år 1938. Genom 1990 års skattereform samlades bestämmelserna i punkt 11 av anvisningarna till 23 § KL (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1962 Värdeminskningsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar i inkomstslaget jordbruksfastighet, prop. 1962:56, bet. 1962:BevU40, SFS 1962:163

1969 Avskrivning för markanläggningar på rörelsefastigheter samt ändrad gränsdragning mot inventarier, SOU 1968:26, prop. 1969:100, bet. 1969:BeU45, SFS 1969:363

1972 Avskrivning för egentliga markanläggningar i inkomstslaget jordbruksfastighet, valrätt för frukt- och bärodlingar, anskaffningsvärde vid substansminskningsavdrag, SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741

1981 Nya och för inkomstslagen enhetliga bestämmelser omsubstansminskning, Ds B 1980:9, SOU 1977:86, prop. 1980/81:104, bet. 1980/81:SkU40, SFS 1981:256

1982 Utvidgad avdragsrätt för skogsvägar, SOU 1981:81, prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:323

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Dessutom finns en hänvisning till bestämmelserna om anslutningsavgifter och anläggningsbidrag i 18 kap.

Definition

2 §

I paragrafen regleras vad som är markanläggningar. Motsvarande bestämmelser finns i punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1969 och fanns före skattereformen år 1990 i punkt 4 till 22 § och punkt 16 till 29 § KL.

Reformen år 1969 innebar för inkomstslaget annan fastighet att kostnaderna för markanläggningar (plantering, parkeringsplats eller annan jämförlig anläggning) ingick i avskrivningsunderlaget för byggnaden (punkt 2 a av anvisningarna till 25 § KL). Orsaken till att dessa kostnader inte skrevs av i särskild ordning var att markanläggningar på hyresfastigheter i allmänhet var av liten omfattning. Efter 1990 års skattereform behandlas markanläggningar på hyresfastigheter på samma sätt som andra markanläggningar i inkomstslaget näringsverksamhet.

Som framgår av inledningen infördes möjligheten att skriva av markanläggningar förhållandevis sent. Vid införandet av de nya bestämmelserna fanns ett behov av utförliga bestämmelser om vilka arbeten och anläggningar som omfattades. Nuvarande bestämmelser är därför mycket detaljerade. Behovet i dag av de utförliga beskrivningarna kan ifrågasättas. Vi föreslår därför att exemplifieringarna utmönstras.

Utformningen av *andra stycket* är avsedd att markera att det handlar om en beskrivning av tillgången, inte om hur den faktiskt behandlas vid fastighetstaxeringen. Bestämmelsen blir därför tillämplig även på fastigheter i utlandet.

Reparation och underhåll

3 §

Bestämmelsen om avdragstidpunkten för utgifter för reparation och underhåll av markanläggningar är ny. Däremot anges utgifterna som exempel på kostnader i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL.

Motsvarande bestämmelser har funnits i KL sedan lagens tillkomst.

Avdrag för anskaffning

Värdeminskningsavdrag

4 §

Bestämmelsen om att avdrag för utgifter för att anskaffa markanläggningar sker genom årliga värdeminskningsavdrag är hämtad från punkt 7 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1972.

5 §

Bestämmelserna om värdeminskningsavdrag och olika procentsatser för avdrag är hämtade från punkt 7 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1972 (täckdiken och skogsvägar år 1962). I fråga om skogsdiken utvidgades avdragsrätten år 1982.

6 §

I paragrafen finns en bestämmelse om att avdrag får göras endast för arbeten som utförts under innehavstiden. Den finns i dag i punkt 7 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

I den nuvarande lydelsen finns också ett krav på att utgifterna skall ha bestritts av den skattskyldige. Orsaken var att statsbidrag utgick till både täckdikningsanläggningar och skogsvägar. Före reglerna om näringsbidrag, fanns det ett behov av att reglera avskrivningsrätten när bidrag utgick. Innebörden är att avskrivningsunderlaget skall minskas med statsbidraget och avdrag därmed medges med enbart vad den skattskyldige själv erlagt (prop. 1962:56 bl.a. s. 58). Genom näringsbidragsreglerna (26 kap. i vårt förslag), som ger samma resultat, får den aktuella föreskriften om utgifter som bestritts av den skattskyldige anses ha spelat ut sin roll. Det uttryckliga kravet på att utgifterna bestritts av den skattskyldige har därför utmönstrats.

Som behandlats i kommentaren till 5 kap. 1 § har vi försökt utforma paragraferna så att de passar även för det fallet att det är ett handelsbolag som uppbär inkomster eller har utgifter. Denna paragraf är ett fall där vi inte har lyckats uppnå en helt tillfredsställande formulering.

7 §

I paragrafen finns bestämmelser om avdrag vid överlåtelse eller utrangering. Bestämmelsen finns i punkt 7 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna infördes år 1969. Att avdrag för oavskriven del av anskaffningsvärdet fick ske vid överlåtelse av täckdikningar och skogsvägar infördes år 1962.

Effekten av avdraget vid överlåtelser har påverkats av de nya regler om återföring av gjorda avdrag vid överlåtelser (23 kap. 2 §) som kom till vid 1990 års skattereform. Det är oklart om samspelet mellan dessa regler då blev föremål för några närmare överväganden. Vi anser att det finns anledning att överväga om bestämmelserna om avdrag vid överlåtelse längre fyller en funktion.

Omedelbart avdrag

8 §

Bestämmelsen om anläggningar som är avsedda att användas endast ett fåtal år är hämtad från punkt 7 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1972.

Nyttjanderättshavares förbättringar

9 §

I paragrafen hänvisas till byggnadskapitlet där det finns samlat bestämmelser som tar sikte på nyttjanderättssituationer och som avser både nyttjanderättshavaren och fastighetsägaren.

Anskaffningsvärdet

Markinventarier

10 §

Bestämmelsen om att utgifterna för markinventarier inte skall räknas in i anskaffningsvärdet för en markanläggning är hämtad från punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1969.

Markanläggning som anskaffas av den skattskyldige

11 §

I paragrafen finns bestämmelser om hur markanläggningens anskaffningsvärde beräknas. Dessa finns i dag i punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen i *första stycket* infördes år 1969 och bestämmelsen i *andra stycket* år 1972.

Till skillnad mot andra anläggningstillgångar framgår det inte klart vad anskaffningsvärdet skall vara vid onerösa fång. Möjligen kan detta sägas framgå indirekt genom att avdrag – med vissa undantag – endast får göras för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv. För att anknyta till systematiken i andra kapitel om anläggningstillgångar anges uttryckligen att anskaffningsvärdet är den skattskyldiges utgifter för anläggningen.

I punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL lyder de två sista meningarna: "I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike."

Från början medgavs inte avdrag för ny-, till- eller ombyggnad av anläggningstillgångar. Således medgavs inte avdrag för nyanläggning av täckdikningar. En särskild bestämmelse fanns däremot som reglerade avdragsrätten för iståndsättande och omläggning (punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL). Iståndsättning torde närmast motsvara reparation eller underhåll och var ändå avdragsgill. Omläggning kunde i vissa fall anses som nyanläggning. När värdeminskningsavdrag infördes för täckdikningar år 1962 ändrades denna bestämmelse. Kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning fick inte i något fall dras av som underhållskostnad. Orsaken var naturligtvis att avdrag inte kunde ske för kostnader som samtidigt skulle aktiveras.

När bestämmelserna om värdeminskningsavdrag infördes diskuterades frågan vad som skulle räknas till en täckdikningsanläggning. Eftersom det i viss mån kunde vara naturligt att täckta avlopp betraktades som en del av täckdikningsanläggningen infördes en bestämmelse där det framgick att även kostnader för täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning fram till huvudavlopp var avdragsgilla. På grund av att markanläggningar då inte var avdragsgilla fanns ett större behov än i dag att definiera vad som hörde till täckdikningen.

År 1972 infördes en generell rätt till värdeminskningsavdrag för markanläggningar samtidigt som även täckta huvudavlopp räknades till täckdikningsanläggningen. Jordbruksbeskattningskommittén ansåg att "alla täckta avlopp som har samband med täckdiken skall

omfattas av full avdragsrätt". Eftersom det var nödvändigt att i lagtexten markera att en utvidgning hade skett av vad som hörde till markanläggning kunde inte hela meningen strykas utan enbart bisatsen "dock ej huvudavlopp".

Dessa frågor om vad som hör till täckdikningsanläggningen torde numera inte vålla några problem. Den onödiga detaljeringen har till viss del sin förklaring i att täckningsanläggningar tidigare fick skrivas av till skillnad mot andra markanläggningar. Det var då viktigt att närmare precisera vad som hörde till täckdikningen. Bestämmelsen bör därför kunna utmönstras.

En annan förändring som ägde rum år 1972 var att kostnader för iståndsättande och omläggning av förut anlagt täckdike får räknas in i anskaffningskostnaden. Tidigare föreskrevs att sådana kostnader inte fick dras av omedelbart som underhållskostnader. Ändringen år 1972 kommenteras inte närmare i förarbetena. För täckdikningsanläggningarna innebar 1972 års markanläggningsreform inte några ändringar när det gäller avskrivningsreglerna för täckdikningar. Slutsatsen är därför att det som sägs om iståndsättande och omläggning innebär att omedelbart avdrag inte får göras utan att dessa kostnader skall aktiveras. Bakgrunden till att dessa åtgärder särskilt nämnts har sin förklaring i att avdrag inte fick göras för anskaffning av täckdikningsanläggningar. Ett särskilt undantag fanns emellertid för kostnader för iståndsättning och omläggning. När avdragsrätt infördes för täckdikningsanläggningar fick inte längre direktavdrag ske för iståndsättande och omläggning. Det saknas anledning att i dag ha särregler för åtgärder på täckdikningsanläggningar när det inte finns på andra anläggningstillgångar.

Arv, gåva m.m.

12 §

Bestämmelsen om benefika överlåtelser är hämtad från punkt 7 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1969.

Angående utformningen av kontinuitetsbestämmelsen, se kommentaren till 35 kap. 6 §.

Hänvisningar

13 §
I paragrafen finns hänvisningar till andra ställen i lagen med bestämmelser som innehåller särskilda föreskrifter om anskaffningsvärde m.m.

Karaktärsbyte

14 §
I paragrafen finns bestämmelser om karaktärsbyte. Bestämmelsen infördes i punkt 7 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL genom 1990 års skattereform.

Markinventarier

15 §
Bestämmelserna om vad som är markinventarier är hämtad från punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Genom lagändring år 1969 utvidgades inventariebegreppet. I KL exemplifierades vilka anordningar som direkt tjänade verksamheten och som räknades till inventarier. Härigenom kom investeringar i miljöförbättrande åtgärder i form av t.ex. reningsbassänger och avloppsledningar att räknas till inventarier och inte som tidigare till mark eller byggnader.

När gränsdragningen mellan vad som skulle hänföras till byggnader, mark eller inventarier ändrades fanns ett behov av utförliga bestämmelser om vad som skulle skrivas av som inventarier. Nuvarande bestämmelse är därför mycket detaljerad. Behovet i dag av de utförliga beskrivningarna kan ifrågasättas. Vi föreslår därför att exemplifieringarna utmönstras.

I *andra stycket* hänvisas till vad som gäller om inventarier. Bestämmelsen är mer allmän än nuvarande hänvisning i punkt 7 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL som bara avser reglerna om avskrivning. Oftast gäller vad som sägs om inventarier även för markinventarier. Vi har därför valt att i stället särskilt ange när något annat gäller.

16 §
Paragrafen innehåller en proportioneringsregel för att fördela anskaffningsvärdet av en ledning mellan markinventarier och

byggnad. Bestämmelsen finns i punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1969. Den ändrades till sitt nuvarande innehåll år 1972 och med vissa mindre ändringar år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU47, SFS 1981:295).

Av nuvarande lydelse framgår att anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna näringsverksamheten som byggnadens allmänna användning skall fördelas mellan markinventarier och byggnad i förhållande till "hur stor del av ledningen" som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Av uttryckssättet kan man få intrycket av att det skulle gå att särskilja olika delar av ledningsnätet. Detta är naturligtvis inte meningen. Ett förtydligande har därför gjorts att uppdelningen görs i förhållande "till den omfattning i vilken ledningen betjänar verksamheten respektive byggnadens allmänna användning."

Frukt- och bärodlingar

17–19 §§

I paragraferna finns bestämmelser om omedelbart avdrag eller värdeminskningsavdrag för frukt- och bärodlingar. Bestämmelserna finns i dag i punkt 8 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Ursprungligen medgavs inte avdrag vid den första anskaffningen. Inte heller medgavs värdeminskningsavdrag. Avdrag medgavs i stället vid ersättningsanskaffning när träd eller buskar byttes ut. De nuvarande bestämmelserna infördes år 1972 samtidigt med andra ändringar inom inkomstslaget jordbruksfastighet. Men redan tidigare hade den föråldrade ordningen med avdrag vid ersättningsanskaffning setts över (prop. 1962:56).

Avdrag för substansminskning

Förutsättningar för avdrag

20 §

Bestämmelserna i *första stycket* om avdrag för substansminskning är hämtade från punkt 11 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Förutsättningen för avdrag, att fastigheten inte är lagertillgång, är ny men överensstämmer enligt vår uppfattning med gällande rätt. Det

bör därför, på liknande sätt som i fråga om skogsavdrag, framgå att avdrag inte medges för fastigheter som är lagertillgångar.

Bestämmelserna i *andra stycket* om vem som behandlas som ägare vid tillämpning av bestämmelserna om substansminskning finns i dag i punkt 11 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1981 som ett förtydligande.

Inträdd substansminskning

21 §

Paragrafen innehåller huvudregeln för avdrag för substansminskning och finns i punkt 11 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981.

Framtida substansminskning

22 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om avdrag för avsättning för framtida substansminskning och finns i punkt 11 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1981.

23 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse i fråga om avtal mellan parter i intressegemenskap m.m. Den finns i dag i punkt 11 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1981.

Anskaffningsvärdet

24 §

Paragrafen innehåller *huvudregeln* för att beräkna anskaffningsvärdet för en naturtillgång och finns i punkt 11 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981 och motsvarar i allt väsentligt tidigare regler (år 1972) som i sin tur bygger på den ursprungliga lydelsen år 1928.

25 §

I paragrafen finns en schablonregel – *alternativregeln* – för att bestämma anskaffningsvärdet för en naturtillgång. Bestämmelsen finns i punkt 11 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1981. Tidigare fanns en annan schablonregel som hade införts år 1972.

26 §

Bestämmelsen om anskaffningsvärdet när tillstånd getts för utvinning av ett område är hämtad från punkt 11 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1979.

Tillägget "eller annan författning" har gjorts för att det inte skall bli nödvändigt att, om det rör en fastighet i utlandet, göra en bedömning om en utländsk författning motsvarar en svensk lag.

27 §

Bestämmelsen om exploateringsutgifter är hämtad från punkt 11 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen om exploateringsutgifter infördes år 1981. Redan de ursprungliga bestämmelserna om substansminskning i KL reglerade sådana utgifter.

28 §

Bestämmelserna om benefika fång av en fastighet där utvinning pågår är hämtade från punkt 11 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelserna tillkom år 1962.

Angående utformningen av kontinuitetsbestämmelsen, se kommentaren till 35 kap. 6 §.

21 kap. Skogsfrågor

Kapitlet innehåller huvudsakligen bestämmelserna om skogsavdrag och skogskonto/skogsskadekonto. Föreskrifterna om skogsavdrag är hämtade från KL medan skogskonto och skogsskadekonto regleras i skogskontolagen (1954:142). Därutöver finns inledningsvis ett par andra bestämmelser som också tar sikte på skogsbeskattningen. I slutet av kommentaren behandlas vissa frågor om uppgiftslämnande rörande skogskonto och skogsskadekonto.

Bestämmelserna om skogsavdrag är relativt omfattande. Bortsett från bestämmelserna om avdrag för substansminskning (punkt 11 av anvisningarna till 23 §) liknar de inte några andra regelsystem i KL. Bestämmelserna om skogsavdrag skulle kunna bilda ett eget kapitel även om detta skulle bli relativt kortfattat. Samtidigt finns det andra bestämmelser om skog i IL, t.ex. om skogskonto.

Bestämmelserna om skogskonto och upphovsmannakonto liknar varandra men systematiskt passar de inte ihop eftersom de behandlar

helt skilda typer av intäkter och vänder sig till olika användare. Det finns därför goda skäl att låta bestämmelserna om skogsavdrag och skogskonto bilda ett kapitel tillsammans med några andra bestämmelser om skog. Andra bestämmelser som tar sikte på markanvändning (substansminskning, markanläggningar) bildar ett eget kapitel (20 kap.).

Bakgrund

Skogsavdrag

De grundläggande tankarna bakom skogsbeskattningen är att en skogsägare skall beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte skall beskattas. En förutsättning för att den önskade effekten skall kunna uppnås är – eftersom ersättningen för den avyttrade skogen i sin helhet skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet – att skogsägaren får ett avdrag som motsvarar värdet av kapitaluttaget.

De ursprungliga bestämmelserna i KL innebar att uppdelningen mellan skattepliktig avkastning och skattefria kapitaluttag i princip gjordes på det sättet att den skattskyldige från intäkter på grund av avverkningar m.m. fick avdrag för den del av skogens ingångsvärde som kunde anses ha tagits i anspråk genom avverkningen. För att ett sådant avdrag skulle kunna ges krävdes att skogens värde eller volym efter avverkningarna understeg skogens ingångsvärde eller skogens ingående virkesförråd.

År 1979 (1979:2, förarbeten, se nedan) infördes nuvarande regler på skogsbeskattningsområdet. Syftet var att förenkla och schablonisera avdragsberäkningen.

De centrala bestämmelserna om skogsavdrag fanns ursprungligen i punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 22 § KL (som avsåg inkomst av jordbruksfastighet). I samband med den omfattande reformen år 1972 då jordbruken gick över till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder flyttades bestämmelserna till punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 22 § KL (SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741). Punkt 5 och senare punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL innehöll regler som tog sikte på när växande skog avyttrades i samband med avyttring av marken. När kapitalvinstreglerna ändrades år 1976 upphävdes anvisningspunkt 8 (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343).

De nya bestämmelserna om skogsavdrag togs in i punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 22 § KL år 1979 (1979:2, förarbeten, se nedan). Bestämmelserna flyttades genom 1990 års skattereform till punkterna 9 och 10 av anvisningarna till 23 § KL (förarbeten, se nedan).

Skogskonto och skogsskadekonto

Som ett led i den ekonomiska politiken infördes år 1951 tillfälliga bestämmelser om obligatorisk insättningsskyldighet på investeringskonto för skog (SFS 1951:783). Även frivilliga insättningar kunde göras. År 1954 infördes möjligheten till avsättning till skogskonto och det är regler som fortfarande gäller (förarbeten, se nedan).

Tidigare hade genom tillfällig lagstiftning skogsägare som drabbats av stormfällning, insektsangrepp eller liknande skador fått uppskov med större belopp. Permanenta regler infördes fr.o.m. 1979 års taxering (1979:1, förarbeten, se nedan). Skogsskadekonto infördes år 1982 (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1954 Skogskontolagen, prop. 1954:14, bet. 1954:BevU25, SFS 1954:142

1979:1 Större uppskov vid stormfällning, brand och liknande, Ds B 1978:2, prop. 1978/79:81, bet. 1978/79:SkU28, SFS 1979:77

1979:2 Omläggning av skogsbeskattningen, omedelbart avdrag för anläggning av ny skog, Ds B 1978:2, prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500

1982 Skogsskadekonto, omedelbart avdrag för dikning som främjar skogsbruket, överlåtelse, SOU 1981:81, prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:323 och 325

1990 Skattereformen, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Ersättningar för avverkningsrätt under flera år

2 §

Bestämmelsen om när intäkter från en upplåtelse av avverkningsrätt skall tas upp till beskattning är hämtad från punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 1 (tidigare i punkt 2) av anvisningarna till 41 § KL. Den har funnits med sedan KL:s tillkomst och behållits när bokföringsmässig redovisning infördes för jordbruket (SOU 1946:29, s. 205, prop. 1951:191, s. 167).

Anläggning av skog och diken

3 §

Bestämmelsen i *första stycket* om omedelbart avdrag för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk är hämtad från punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

I *andra stycket* finns en hänvisning till kapitlet om mark för frågor om skogsvägar och andra markanläggningar.

Före 1979 års reform på skogsbeskattningens område (1979:2) medgavs avdrag endast för kostnader för plantering av skog på mark som varit skogbärande. Denna bestämmelse hade funnits sedan KL:s tillkomst.

Skogsplantering på mark som under en längre tid inte varit skogbärande – nyplantering – ansågs däremot utgöra grundförbättring. Avdrag för nyplantering medgavs därför varken omedelbart eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. De nya reglerna innebar att kostnader för anläggning av ny skog fick dras av som driftkostnad.

Bestämmelsen fanns från början i 22 § 1 mom. KL och senare, före 1990 års skattereform, i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL.

Redan år 1928 fanns föreskrifter om omededelbart avdrag för dikning i skog i form av skyddsdikning. Till sådan dikning räknades åtgärder som syftar till att vidmakthålla skogsmarkens avkastningsförmåga. Dikning som höjer produktionsförmågan räknades som

annan dikning och följde reglerna om avskrivning av markanläggningar. Efter ändringar år 1982 görs ingen skillnad på olika former av dikningsåtgärder i skogsbruket. Således medges omedelbart avdrag för all dikning som främjar skogsbruket.

Bestämmelsen fanns från början i 22 § 1 mom. och senare, före 1990 års skattereform, i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL.

Skogsavdrag

4 §

Paragrafen innehåller vissa grundläggande förutsättningar för skogsavdrag och har därför placerats i inledningen till avsnittet.

I paragrafens *första stycke* definieras skogsavdrag som ett avdrag på grund av avyttring av skog på en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet. Bestämmelsen finns i punkt 9 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes genom omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Av bestämmelsen framgår också att en förutsättning för skogsavdrag är att fastigheten inte är lagertillgång. Nuvarande bestämmelser i punkt 10 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL lyder: "Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet." Resultatet av bestämmelsen är att skogsavdrag inte kan göras. Detta bör framgå tydligare och redan i inledningen till bestämmelserna om skogsavdrag föreskrivs därför att skogsavdrag inte får göras för fastigheter som är lagertillgångar.

Kravet på att fastigheten skall vara taxerad som lantbruksenhet innebär att endast fastigheter i Sverige omfattas av bestämmelserna. Detta torde också vara nödvändigt eftersom systemet förutsätter att inkomsten av fastigheten fortlöpande beskattas i Sverige.

Andra stycket innehåller en föreskrift om att rätten till skogsavdrag inte föreligger för intäkter som tas upp till beskattning sedan all skogsmark förvärvats av ny ägare. Bestämmelsen finns i punkt 9 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelsen infördes genom omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Anskaffningsvärde, återstående anskaffningsvärde och avdragsgrundande skogsintäkt

5 och 6 §§
Bestämmelserna om de tre centrala begreppen för beräkning av skogsavdrag är hämtade från punkt 9 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. I stället för uttrycket *gällande ingångsvärde* används *återstående anskaffningsvärde*, eftersom uttrycket *ingångsvärde* i övrigt inte används.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL och infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Som avdragsgrundande skogsintäkt räknas bl.a. värdet av skogsprodukter som skogsägaren tillgodogjort sig i en annan förvärvskälla. År 1993 ändrades förvärvskälleindelningen så att i stort sett all enskild näringsverksamhet räknas som en enda förvärvskälla (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541 f.). Den ändrade förvärvskälleindelningen medför att tillämpningsområdet minskar. I enlighet med regleringen i 15 kap. används här begreppet uttag.

Ett förtydligande har gjorts i definitionen av avdragsgrundande skogsintäkt, nämligen att intäkten även kan vara försäkringsersättning för skog och skogsprodukter. En sådan bestämmelse finns nämligen till reglerna om skogskonto och skogsskadekonto. När bestämmelserna om skogsavdrag från KL och skogskonto från SkkL placeras tillsammans i ett kapitel betonas olikheten på denna punkt. Eftersom det inte är någon skillnad behövs ett förtydligande.

Avdragets storlek för juridiska personer
Avdragets storlek för handelsbolagsdelägare

7 och 8 §§
Bestämmelsen om hur stora skogsavdrag som en juridisk person får göra under innehavstiden är hämtad från punkt 9 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL och den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Eftersom bestämmelserna om juridiska personer inte skall tillämpas på handelsbolag (2 kap. 3 §) har särskilda regler införts för dessa (*8 §*).

Avdragets storlek för fysiska personer

9 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur stora sammanlagda och årliga skogsavdrag som en fysisk person får göra under innehavstiden.

Eftersom vad som sägs om fysiska personer i IL tillämpas också i fråga om dödsbon (4 kap. 1 och 2 §§), behövs det inte som i dag någon särskild regel om att vad som gäller för en fysisk person också gäller för ett dödsbo. Eftersom reglerna för juridiska personer inte skall tillämpas på dödsbon (2 kap. 3 §) behövs i stället en uttrycklig särregel för fastigheter som förvärvas av dödsbon.

Bestämmelserna finns i punkt 9 andra, fjärde och femte styckena av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelserna i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. De infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

10 §

Bestämmelsen om rationaliseringsförvärv är hämtad från punkt 9 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Enligt den nuvarande lydelsen skall den skattskyldige visa genom intyg från länsstyrelsen (tidigare var det lantbruksnämnden) eller på annat sätt att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Bakgrunden till bestämmelsen är bl.a. följande (prop. 1978/79:204, s. 58).

> ”Det bör regelmässigt ankomma på den skattskyldige att styrka att visst förvärv kan anses utgöra ett rationaliseringsförvärv. Normalt synes denna bevisskyldighet kunna fullgöras på det sättet att den skattskyldige bifogar ett yttrande från lantbruksnämnden, vari nämnden intygar att förvärvet utgjort ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering. Taxeringsmyndigheterna bör dock inte undantagslöst vara bundna av lantbruksnämndens uppfattning rörande förvärvets karaktär. Det ligger emellertid enligt min mening i sakens natur att lantbruksnämndens inställning regelmässigt blir avgörande för taxeringsmyndigheternas bedömning.”

Det framstår som onödigt att bestämmelsen innehåller en vägledning om på vilket sätt den skattskyldige bör visa att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Det är också ovanligt i skattelagstiftningen att

det uttryckligen föreskrivs att ett intyg praktiskt taget skall läggas till grund för tillämpningen av en materiell bestämmelse. I bestämmelsen har därför anvisningen om intyg från länsstyrelsen eller bevisning på annat sätt strukits.

Beloppsgränser

11 §

De nedre gränserna för skogsavdrag i *första stycket*, som motiverats av administrativa skäl, finns i dag i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes genom omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2). Sedan dess har beloppsnivåerna höjts.

Ett förtydligande har gjorts i *andra stycket*. Om fråga är att utnyttja den sista delen av avdragsutrymmet – som understiger beloppsgränserna – får avdrag göras med ett lägre belopp än vad som följer av första stycket.

Anskaffningsvärde vid köp m.m.

12 §

Bestämmelsen om den s.k. *schablonmetoden* för att bestämma anskaffningsvärdet är hämtad från punkt 10 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes i samband med omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2). Bestämmelsen ändrades som en följd av ändringar i fastighetstaxeringsreglerna år 1994 (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, SFS 1994:1912).

Schablonregeln, som bygger på värdena i fastighetstaxeringen, kom till av förenklingsskäl. Enligt den äldre ordningen var utgångspunkten i stället värdet vid förvärvet.

13 §

Paragrafen innehåller den s.k. *jämkningsregeln* som finns i punkt 10 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Jämkningsregeln, som korresponderar

med schablonregeln i föregående paragraf, infördes också vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Syftet med bestämmelsen är att kunna jämka det schablonmässigt beräknade anskaffningsvärdet för skogen. I 19 kap. 11 och 12 §§ (nuvarande punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL) finns schablon- och jämkningsregler med liknande syfte som för skogsbeskattningen, nämligen att schablonmässigt beräkna anskaffningsvärdet på en byggnad och att kunna jämka detta värde. Bestämmelserna skiljer sig emellertid åt på några punkter. I fråga om anskaffningsvärdet för skog krävs för jämkning att schablonregeln inte kan tillämpas eller att det är *uppenbart* att den skulle ge ett värde som *avviker* från det verkliga vederlaget för skogen. När det gäller byggnader krävs för jämkning att det schablonmässigt beräknade värdet för byggnaden *visas mera avsevärt* över- eller understiga värdet av mark m.m. Vi ifrågasätter om dessa skillnader i förutsättningarna är befogade men har inte ansett oss ha underlag för att föreslå en samordning.

14 §

Bestämmelsen om fastighetsöverlåtelser inom en koncern är hämtad från punkt 10 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes i samband med omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Den nuvarande hänvisningen omfattar även 20-procentsregeln (16 § fjärde stycket) och står därför i vissa fall i strid med regleringen i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL (22 kap. 9 § i vårt förslag), där det finns regler om full kontinuitet vid avyttringar med kapitalförlust till närstående företag. För att erhålla full kontinuitet i samtliga berörda fall och undvika dubbelreglering har vi *dels* begränsat hänvisningen så att den inte avser 16 § fjärde stycket, *dels* låtit de fall som avses i 22 kap. 6 § regleras bara i det kapitlet.

15 §

Särbestämmelsen som tar sikte på rationaliseringsförvärv är hämtad från punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelsen infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Anskaffningsvärde och återstående anskaffningsvärde vid arv m.m.

16 §
Bestämmelsen om hur anskaffningsvärdet beräknas vid benefika fång är hämtad från punkt 10 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

17 §
Bestämmelsen om vilka skogsavdrag en skattskyldig som förvärvar en fastighet genom ett benefikt fång skall anses ha gjort är hämtad från punkt 10 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Anskaffningsvärde och återstående anskaffningsvärde vid delavyttring, allframtidsupplåtelse m.m.

18 §
Paragrafen behandlar den skattskyldiges anskaffningsvärde och återstående anskaffningsvärde efter delavyttring, fastighetsreglering eller klyvning. Bestämmelserna finns i dag i punkt 10 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1979 (1979:2).

19 §
Bestämmelsen tar sikte på situationen att en del av fastigheten blivit lagertillgång i en tomtrörelse och finns i dag i punkt 10 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Genom hänvisningen till 18 § framgår hur anskaffningsvärdet och återstående anskaffningsvärde påverkas för den del av fastigheten som inte bytt karaktär och blivit lagertillgång.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

20 §
Bestämmelsen i *första stycket* om engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse är hämtad från punkt 10 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns

bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

I *andra stycket* finns en hänvisning till kapitlet om kapitalvinster på fastigheter som tar sikte på ersättningar för avverkningsrätter och skogsprodukter (nuvarande 25 § 2 mom. tredje stycket SIL).

Hänvisningar

21 §

Paragrafen hänvisar till olika särbestämmelser för beräkning av skogsavdrag, t.ex. i samband med fusioner.

Skogskonto och skogsskadekonto

22 §

Reglerna om skogskonto och skogsskadekonto är i dag utformade så att uppskov medges – enligt vissa närmare regler – för intäkt av skogsbruk som sätts in på sådant konto. Något särskilt beslut om uppskov meddelas dock inte som i det tidigare systemet för uppskov med kapitalvinst. För att uppnå enhetlighet med andra system för uppskjuten beskattning, ersättningsfonder, periodiseringsfonder, expansionsfonder och uppskovsavdrag, har vi utformat bestämmelserna så att avdrag medges för insättning på kontot. Vi har gjort motsvarande ändring i fråga om upphovsmannakonto (29 kap.).

Paragrafen innehåller i *första stycket* en grundläggande bestämmelse om avdraget. De finns i dag i 1 § första stycket SkkL. Skogsskadekonto infördes genom permanent lagstiftning år 1982. Bestämmelserna har funnits sedan skogskontot respektive skogsskadekontot infördes.

Eftersom vad som gäller för fysiska personer skall tillämpas också på dödsbon (4 kap. 1 och 2 §§) behöver dödsbon inte nämnas särskilt. Genom att vi använder begreppet *enskild näringsidkare* behövs inte heller nuvarande undantag för handelsbolag.

Andra stycket innehåller en definition av begreppet *skogsbruk*. SkkL har aldrig innehållit någon definition av skogsbruk men i KL fanns före 1990 års skattereform bestämmelser som i stort sett varit oförändrade sedan KL:s tillkomst. Av punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL framgick bl.a. följande.

> ”Till *skogsbruk* hänföres egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering. Skogsbruk anses som ett

särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas därför inte som binäring till jordbruk. Avverkning av skog på grund av avverkningsrätt, som den skattskyldige vid överlåtelse av fastighet eller vid fastighetsbildning har förbehållit sig på fastigheten, och avyttring av sådan avverkningsrätt hänförs till skogsbruk. Avverkning på annans mark på grund av särskilt förvärvad avverkningsrätt och avyttring av sådan avverkningsrätt hänförs däremot till rörelse (jfr punkt 5 av anvisningarna till 28 §)."

Rätten till uppskov för medel som sätts in på skogskonto är knuten till intäkt av skogsbruk, och inte till innehav av en skogsfastighet. Genom att definitionen av skogsbruk tagits bort från skattelagstiftningen kan oklarhet uppkomma vilken verksamhet som kvalificerar till uppskov. Den som köpt en avverkningsrätt och avverkar eller säljer den vidare bedrev inte, enligt den tidigare definitionen, skogsbruk utan rörelse. Vad som gäller i dag är en tolkningsfråga. En definition bör därför återinföras i skattelagstiftningen i huvudsaklig överenstämmelse med den som tidigare fanns i punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

Liksom i fråga om skogsavdrag (se kommentaren till 4 §) innebär anknytningen till begreppet lantbruksenhet en begränsning till fastigheter i Sverige som är påkallad av kontinuitetsskäl.

Av 1 § femte stycket SkkL framgår att med bank i lagen avses Riksbanken, affärsbank, sparbank samt medlemsbank. Enligt 10 § SkkL kan regeringen besluta att en affärsbank, sparbank eller medlemsbank som inte följer bestämmelserna i lagen eller med stöd av lagen meddelade föreskrifter inte längre skall få ta emot medel på skogskonto eller skogsskadekonto.

Enligt uppgift från Riksbanken har banken inte några skogskonton. Vidare används inte begreppet affärsbank i banklagstiftningen. I bankrörelselagen (1987:617) menas med bank bankaktiebolag, sparbank och medlemsbank. Eftersom skogskontobestämmelserna inte definierar bank på något annat sätt behövs inte bestämmelsen i SkkL. Däremot bör det krävas att det är ett konto hos en svensk bank eller en utländsk banks filial här i landet. Detta tillägg har placerats i 35 §.

I dagens samhälle finns det många kopplingar mellan bankväsendet och skattesystemet. Bankerna innehåller preliminär skatt, lämnar kontrolluppgifter, administrerar pensionssparande m.m. I bankrörelselagen finns bestämmelser om tillsyn och andra frågor för att garantera ett fungerande banksystem. Möjligheten för regeringen att med stöd av den särskilda föreskriften i SkkL ingripa mot banker får anses otidsenlig och obehövlig.

Skogsskadekonto

23 §

Paragrafen innehåller förutsättningarna för att få avdrag för insättning på skogsskadekonto.

Bestämmelsen infördes år 1982 och motsvarar 1 § andra stycket SkkL.

24 §

Bestämmelserna om att kontoformerna inte får kombineras och om särskild rätt till alternativ begäran om avdrag infördes år 1982 och finns i dag i 1 § tredje och fjärde styckena SkkL.

Avdragets storlek

25 §

Av paragrafen framgår hur stort avdraget får vara i procent räknat för olika skogsintäkter.

Procentsatserna för intäkterna motsvarar vad som gällde vid lagens tillkomst. Bestämmelsen motsvarar 2 § första stycket SkkL.

Bestämmelsen har anpassats till motsvarande förutsättningar som finns för skogsavdrag när det gäller den avdragsgrundande skogsintäkten (jfr nuvarande punkt 9 av anvisningarna till 23 § KL).

I punkt 3 anges att avdrag medges avseende skogsprodukter som tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. Genom att i stort sett all enskild näringsverksamhet numera hänförs till en enda förvärvskälla (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541 f.) har tillämpningsområdet minskat.

26 §

Paragrafen ansluter till föregående. Skillnaden är att större avdrag medges vid avverkningar som skett på grund av stormfällning, brand eller liknande händelser.

Liksom i 25 § har bestämmelsen anpassats till motsvarande förutsättningar som finns för skogsavdrag.

Bestämmelsen infördes år 1979 (1979:1) och motsvarar 2 § andra stycket SkkL.

27 §
Bestämmelserna om avdrag vid ersättningar för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelser motsvarar 2 § tredje stycket SkkL och infördes år 1979 (1979:1).

28 §
Bestämmelsen om försäkringsersättningar motsvarar 2 § fjärde stycket SkkL och infördes år 1979 (1979:1) i samband med skogsskadekontots införande.

29 §
Bestämmelsen om utdelning från samfällighet är hämtad från 2 § sjätte stycket SkkL. Bestämmelsen infördes år 1975 i samband med att ändrade regler infördes för beskattning av samfälligheter (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:263).

30 §
Bestämmelsen om att avdraget inte får föranleda underskott är hämtad från 2 § femte stycket SkkL. Bestämmelsen fanns med redan vid lagens tillkomst men fick sin nuvarande lydelse – efter en redaktionell ändring – i samband med omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

31 §
Paragrafen innehåller beloppsgränser som har motiverats av administrativa skäl.

Bestämmelsen finns i 3 § SkkL. Lagen har alltid innehållit beloppsgränser. Beloppsgränsen höjdes från 2 000 kr till 5 000 kr år 1979 (1979:1). Skogsskadekontots beloppsgräns (50 000 kr) är oförändrad sedan systemets införande år 1982.

Insättning på kontot

32 §
I nuvarande 1 § sjätte stycket SkkL anges i första meningen att insättning får göras på endast ett skogskonto eller skogsskadekonto. I andra meningen anges att om den skattskyldige i strid mot denna bestämmelse har gjort insättning på skogskonto eller skogsskadekonto i mer än en bank så medges uppskov endast för insättning på det först öppnade kontot. Motsvarande regler finns i fråga om upphovsmannakonto i 5 § UmkL med den skillnaden att förbudet i stället avser insättning i mer än en bank. Av förarbetena framgår att hinder

inte skulle föreligga mot insättning på flera konton i samma bank (prop. 1978/79:210 s. 140). Eftersom en sådan utformning också stämmer bättre överens med regeln i andra meningen i 1 § sjätte stycket SkkL har vi ändrat förbudet till att avse mer än en bank.

Bestämmelsen har funnit med sedan år 1954.

33 §

Bestämmelsen om senaste tidpunkt för betalning till banken är hämtad från 5 § första stycket SkkL. Den har funnits sedan SkkL:s tillkomst men har genomgått följdändringar när lagstiftningen om deklaration ändrats. Senast ändrades den år 1994 på grund av att beteckning *allmän självdeklaration* byttes ut mot *särskild självdeklaration* (prop. 1993/94:152, bet. 1993/94:SkU32, SFS 1994:490). Vi har använt enbart beteckningen *självdeklaration*, eftersom det är onödigt med en närmare bestämning.

34 §

Paragrafen innehåller vissa bestämmelser som tar sikte på situationen när skogsägaren vägrats avdrag för insättning på skogsskadekonto och i stället begär avdrag för insättning på skogskonto.

Bestämmelsen infördes år 1982 och finns i 5 § andra stycket SkkL.

35 §

Paragrafen behandlar olika frågor kring ränta på skogskonto och skogsskadekonto. Bestämmelserna finns i dag i 7 § SkkL.

Bestämmelsen om att skatt utgår på räntan infördes genom 1990 års skattereform. För att förhindra kringgående infördes samtidigt bestämmelsen att enbart konton där räntan gottskrivs årligen eller oftare godtas som skogskonto respektive skogsskadekonto.

Av 7 § SkkL framgår att räntesatsen för medel på skogskonto och skogsskadekonto bestäms av banken. Denna föreskrift har funnits sedan skogskontots respektive skogsskadekontots tillkomst. Det får anses vara en obehövlig upplysning att det är banken som fastställer räntevillkoren. Bestämmelsen har därför tagits bort. Bakgrunden till upplysningen kan möjligen finnas i lagens föregångare, investeringskontot för skog. Enligt denna lag utgick inte ränta under de två första åren. Därefter utgick ränta med en fast räntesats. Upplysningen kan därför ses som en markering gentemot tidigare lagstiftning.

Som angetts i kommentaren till 22 § föreslår vi ett insättningen skall göras i en svensk bank eller en utländsk banks filial här i landet.

Detta är nödvändigt för att säkerställa räntebeskattningen och kontrolluppgiftslämnandet.

Uttag från kontot

36 §

Bestämmelserna om uttag från skogskonto och skogsskadekonto är hämtade från 6 § SkkL.

Till en början fick skogskontomedlen disponeras fyra månader efter uppsägning i banken vilket år 1969 ändrades till fyra månader efter insättningen av medlen (prop. 1969:152, bet. 1969:BeU71, SFS 1969:714). Motivet för en tidsgräns är att förhindra missbruk av uppskovsrätten, t.ex. att pengarna sätts in på skogskonto någon dag före deklarationens avlämnande och tas ut strax därefter. Orsaken till ändringen till fyra månader efter insättningen var ett önskemål från Bankföreningen att kunna utnyttja en ny kontoform (sparkonto) för skogskonto och att det skulle uppstå tekniska problem om uppsägning krävdes.

Till bestämmelsen om när uttag tidigast får ske finns en dispensmöjlighet i 6 § SkkL. Om särskilda förhållanden föranleder det, får regeringen medge att innestående medel tas ut tidigare. Dispensmöjligheten om förtida uttag infördes år 1957 (prop. 1957:189, bet. 1957:BevU54, SFS 1957:652). Syftet var närmast att bereda jordbrukare som under hösten 1957 drabbats av skördeskador möjlighet att ta ut medel från skogskonto utan att iaktta uppsägningstiden på fyra månader. Uppsägningstiden medförde att uppsägning måste ha gjorts före augusti 1957 för att uttag skulle kunna ske före årsskiftet och vid denna tidpunkt var skördeutsikterna goda. Då behov av liknande dispenser kunde uppkomma i framtiden infördes en dispens av generell karaktär.

Dispensensbehovet torde i hög grad ha minskat i betydelse sedan uttag tilläts ske fyra månader efter insättning – och inte som tidigare – efter uppsägning. Denna ändring gjordes som nämnts av kontotekniska skäl och dispensregeln diskuterades aldrig. Fyra månader är också en kort tid med tanke på att ansökan skall upprättas och därefter behandlas, beslut expedieras m.m. Även med korta handläggningstider blir tidsvinsten marginell. Vidare förekommer praktiskt taget aldrig några dispensansökningar. Vi föreslår därför att dispensmöjligheten tas bort.

37 §

Bestämmelserna om beskattning av uttagna belopp m.m. är hämtad från 8 § SkkL. De har funnits med sedan lagens tillkomst.

Byte av bank

38 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om möjligheten att byta bank utan skattekonsekvenser. Bestämmelsen finns i dag i 8 och 9 a §§ SkkL och infördes år 1988 (prop. 1988/89:41, bet. 1988/89:SkU30, SFS 1988:1520).

Arv m.m.

39 §

Bestämmelsern om att skogskontomedel skall tas upp till beskattning vid vissa benefika äganderättsövergångar är hämtad från 9 § första stycket SkkL.

Vid lagens tillkomst ledde både benefika och onerösa överlåtelser av fastigheten till att medlen skulle tas upp till beskattning. För att skogskontomedel bara skulle beskattas i det fallet att det är den väsentliga delen av förvärvskällan som omfattas av förvärvet infördes enhetliga regler i samband med omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Ytterligare förändringar gjordes år 1982, då nuvarande regler infördes.

Bestämmelsen är vidare knuten till äldre tiders förvärvskälleindelning där jordbruksfastigheten (inkomst av jordbruksfastighet) inte kunde ingå i samma förvärvskälla som t.ex. en hyresfastighet (inkomst av annan fastighet) eller en rörelse (inkomst av rörelse) och talar om att "skattskyldigs fastighet" övergår till ny ägare. Eftersom näringsverksamhet numera regelmässigt utgör en förvärvskälla kan man fråga sig i vilka situationer beskattning utlöses.

Ett förtydligande har därför gjorts med innebörd att beskattning sker när den skattskyldiges *lantbruksenhet* övergått till någon annan, om den utgör den övervägande delen av näringsverksamheten för vilken insättning på konto gjorts. I gällande lydelse föreskrivs att den skall vara den väsentliga delen av den förvärvskälla för vilken insättning gjorts. Eftersom här avses mer än hälften har *väsentliga* bytts ut mot *övervägande*.

Överlåtelse och pantsättning

40 §

Bestämmelsen om överlåtelse och pantsättning av medel har funnits sedan SkkL:s tillkomst och finns i dag i 9 § andra stycket SkkL.

Deklarationsfrågor m.m.

Av 4 § SkkL framgår att en skattskyldig som begär uppskov skall foga en utredning till självdeklarationen. Även tillgodohavande skall redovisas i deklarationen. Bestämmelser som tar sikte på deklarationen bör inte finnas i IL utan föras över till LSK. Detsamma gäller föreskriften i 9 a § SkkL om att bankerna skall lämna uppgift till skattemyndigheten om medel som betalas ut från konto samt om banken fått kännedom om överlåtelse eller pantsättning av skogskontomedel.

När det gäller kontrolluppgiftsskyldigheten m.m. har vi konstaterat att det finns skillnader mellan skogskonto och upphovsmannakonto, se vidare 29 kap. om upphovsmannakonto, och ifrågasätter om inte bestämmelserna bör vara mer enhetliga.

22 kap. Kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet

Detta kapitel innehåller bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Här finns bl.a. en definition av begreppen kapitalvinst och kapitalförlust, som de används i detta inkomstslag. De flesta bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster saknas dock. Vi har, som vi redogör vidare för i kommentaren till 42 kap., valt att ha en avdelning med grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster samt bestämmelser om hur de beräknas som till stora delar är gemensam för inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. Bestämmelserna finns i 42–50 kap., men 45 kap. om uppskovsavdrag, 48 kap. om vissa handelsbolagsavyttringar och 50 kap. om betalning av skulder i utländsk valuta gäller bara kapitalvinster i inkomstslaget kapital. Här i 22 kap. finns därför inga bestämmelser om beräkning av kapitalvinster och kapitalförluster utan bara en hänvisning till 42–44, 46, 47 och 49 kap.

I kapitlet finns också bestämmelser om vissa överlåtelser av tillgångar mellan närstående företag. Det är bestämmelser om bl.a. när

överlåtelserna skall kapitalvinstbeskattas och om hur de överlåtna tillgångarna skall behandlas hos det övertagande företaget. De sistnämnda bestämmelserna skulle i och för sig passa också i de kapitel som behandlar de olika slagen av tillgångar. Vi har emellertid funnit att det är bättre att placera dem samlat i detta kapitel och ta in hänvisningar i de övriga kapitlen.

I dag finns det bestämmelser i punkt 22 av anvisningarna till 23 § KL som ger regeringen en möjlighet att förklara att en förlust på aktier eller andelar i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt skall vara en avdragsgill omkostnad för ägaren (den s.k. Lex Asea-Atom). Detsamma gäller för förluster på lån e.d. som har lämnats till ett sådant företag. Bestämmelserna gäller också förluster som beräknas uppkomma. Bestämmelserna infördes år 1972 (prop. 1972:13, bet. 1972:SkU11, SFS 1972:74) och utvidgades år 1973 (prop. 1973:126, bet. 1973:SkU43, SFS 1973:422). Vi har valt att inte ta med dessa bestämmelser i IL eftersom betydelsen av dem har minskat väsentligt efter 1990 års skattereform och de inte passar in i det system som då infördes.

Bakgrund

I den ursprungliga lydelsen av KL beskattades alla avyttringar av tillgångar för stadigvarande bruk i en rörelse som kapitalvinst eller kapitalförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Bestämmelserna ändrades senare bl.a. genom att vinster och förluster vid avyttringar av inventarier kom att räknas in i verksamheten i inkomstslaget rörelse. Ytterligare en ändring genomfördes vid 1990 års skattereform genom att inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet försvann. Kapitalvinsterna tas numera i stället upp i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.

För *juridiska personer* beskattas alla kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet, se 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL och i vårt förslag i 13 kap. 1, 3 och 5 §§ IL. Det gäller såväl i deras egen verksamhet som i deras egenskap av delägare i handelsbolag.

För *fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag* räknas kapitalvinster och kapitalförluster vid fastighets- och bostadsrättsförsäljningar till inkomstslaget kapital medan övriga kapitalvinster och kapitalförluster räknas till näringsverksamheten, se punkt 1

av anvisningarna till 22 § och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL och 13 kap. 1 och 5 §§ IL.

För *enskilda näringsidkare* finns det bestämmelser om att vissa tillgångar inte räknas till näringsverksamheten i vårt förslag till 13 kap. 8 § IL. Av de tillgångar som räknas till näringsverksamheten är det i dag bara näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar som kapitalvinstbeskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Vi föreslår emellertid att också fordringar som uppkommit vid avyttring av inventarier skall kapitalvinstbeskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, se vidare i kommentaren till 13 kap. 8 §. Näringsfastigheter och näringsbostadsrätter däremot räknas visserligen till näringsverksamheten, men kapitalvinstbeskattningen av sådana tillgångar sker i inkomstslaget kapital, se 13 kap. 7 § IL. Vilka kapitalvinster och kapitalförluster i samfälligheter som enskilda näringsidkare skall ta upp i näringsverksamheten regleras i 13 kap. 11 §, se vidare i kommentaren till den paragrafen.

Oavsett i vilket inkomstslag som vinsterna och förlusterna beskattas kallas de för kapitalvinster respektive kapitalförluster och de beräknas på i stort sett samma sätt.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Hänvisningar

2 §

I *första stycket* finns, som en upplysning, en hänvisning till bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 42–44, 46, 47 och 49 kap. Där finns bestämmelser som är gemensamma för

inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. Beräkningen av kapitalvinster och kapitalförluster sker till stora delar på samma sätt i båda inkomstslagen.

I dag finns bestämmelserna om hur man beräknar kapitalvinster och kapitalförluster samlade i SIL i 24–31 §§ under rubriken Beräkning av realisationsvinst. Det finns hänvisningar till dessa bestämmelser från inkomstslaget näringsverksamhet i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL och i 2 § 1 mom. åttonde stycket SIL.

Andra stycket innehåller hänvisningar till olika bestämmelser om bl.a. anskaffningsvärden.

Vad som avses med kapitalvinst och kapitalförlust

3 §

Kapitalvinst definieras i inkomstslaget näringsverksamhet bl.a. i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL som vinst vid icke yrkesmässig avyttring av vissa tillgångar. En liknande definition finns i inkomstslaget kapital i 3 § 1 mom. SIL. Definitionerna kommer från den definition som år 1928 infördes i 35 § KL i det dåvarande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. I fråga om kapitalvinster i inkomstslaget kapital har vi ansett bestämningen *icke yrkesmässig* onödig, se kommentaren till 40 kap. 1 §. När det gäller kapitalvinster i inkomstslaget näringsverksamhet passar det mindre bra att tala om icke yrkesmässig avyttring. Avyttringen sker ju i näringsverksamheten och för vissa näringsidkare kan det vara vanligt med sådana avyttringar. Vi har därför valt att definiera kapitalvinst och kapitalförlust som vinst respektive förlust vid avyttring av tillgångar. När vi använder en sådan definition måste det emellertid finnas undantag för vissa typer av tillgångar. Det gäller lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar. När det gäller dessa begrepp, se avsnitt 2.4.2. Också inventarier har undantagits. När det gäller fordringar på grund av avyttring av inventarier skall de räknas till näringsverksamheten, men vinsten vid avyttringen skall beräknas enligt bestämmelserna för kapitalvinster (se 13 kap. 8 § samt kommentaren till paragrafen).

4 §

Liksom i inkomstslaget kapital finns här en bestämmelse om att med kapitalvinst och kapitalförlust också avses vinst respektive förlust på grund av förpliktelser enligt terminer och köp- eller säljoptioner, se

kommentaren till 40 kap. 2 §. Det infördes genom 1990 års skattereform.

I dag framgår detta av punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL och 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL.

I näringsverksamhet gäller bestämmelsen inte om utfärdandet sker yrkesmässigt, varför vi har tagit in ett undantag i denna paragraf. Det är emellertid inte lätt att uttrycka vad som undantas. Någon motsvarighet till lagertillgångar finns inte på förpliktelsesidan. Vi använder därför uttrycket "förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar".

5 §

Bestämmelsen om återfört avdrag för kapitalförlust på grund av konkurs är hämtad från 24 § 4 mom. sjätte stycket 3 SIL. Den infördes år 1993 (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1471).

Avyttringar med kapitalförlust till närstående företag

6 §

Paragrafen behandlar rätten till avdrag för kapitalförluster vid avyttringar mellan företag i intressegemenskap. Den är också inledning till de fyra följande paragraferna, där det finns bestämmelser om kontinuitet i beskattningen av de avyttrade tillgångarna hos de två företagen.

Dessa bestämmelser infördes genom 1990 års skattereform. De är i dag placerade i 2 § 4 mom. tredje, femte, sjunde och nionde styckena SIL. De första åtta styckena i momentet behandlar skattefrågor vid fusioner. Nionde stycket hänvisar sedan till vissa av fusionsbestämmelserna. Bestämmelserna i momentet ses för närvarande över av Företagsskatteutredningen, som under år 1997 förväntas komma med ett förslag till ändringar.

I nuvarande lagtext i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL står det "överlåter egendom eller rättighet". Liksom på andra ställen i vårt lagförslag som avser kapitalvinstbeskattning använder vi uttrycket *avyttrar* i stället för överlåter. Därigenom faller gåvor och andra benefika överlåtelser bort, men vid sådana överlåtelser sker ändå inte någon kapitalvinstbeskattning. Uttrycket *egendom* har vi liksom på andra ställen bytt ut mot *tillgång*, se avsnitt 2.4.2. Eftersom en rättighet är en tillgång behöver vi inte lägga till det särskilt.

Eftersom vi inleder lagtexten med ordet kapitalförluster kommer bestämmelsen inte att omfatta *inventarier, patenträtter m.m.* som

nämns i 2 § 4 mom. tredje stycket SIL. I doktrinen (bl.a. Bertil Wiman, Koncernbeskattning, tredje upplagan s. 192) har man tagit upp frågan om bestämmelsen skall omfatta också sådana tillgångar. Vår uppfattning är dock att avsikten var att bestämmelsen bara skulle omfatta kapitaltillgångar. Det kan också många gånger vara omöjligt att avgöra om ett inventarium säljs med förlust.

Bestämmelsen gäller när överlåtaren och förvärvaren är juridiska personer. Det finns inget undantag för *svenska handelsbolag*. Men det finns inte någon motsvarande bestämmelse i KL för de fall då handelsbolaget har fysiska personer som delägare. Man kan knappast tänka sig att tillämpa olika bestämmelser för sådana delägare vid den statliga och den kommunala taxeringen. Vi har därför utgått ifrån att bestämmelsen inte skall tillämpas i fråga om delägare i svenska handelsbolag. Någon särskild bestämmelse om detta har vi emellertid inte tagit in eftersom det som sägs i IL om juridiska personer inte tillämpas i fråga om svenska handelsbolag, se 2 kap. 3 §. Om något annat är önskvärt får det bli en fråga för Företagsskatteutredningen att föreslå det.

Uttrycken *moderföretag* och *dotterföretag* används på ett flertal ställen i inkomstskattelagstiftningen (t.ex. i nuvarande punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL och 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL, i de föreslagna 20 kap. 23 §, 32 kap. 2 § och 39 kap. 9 §). Med moder- och dotterföretag förstås (om det inte sägs något annat, som i 32 kap. 2 § eller i 39 kap. 4 §) sådana företag som enligt det civilrättsliga koncernbegreppet bildar moder-dotterförhållanden. Uttrycket "står under i huvudsak gemensam ledning" finns i dag också i punkt 11 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL, i vårt förslag i 20 kap. 23 §. Vad som avses då är inte bara äkta koncerner utan också om t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande. Men det kan också finnas andra fall som avses, se t.ex. RÅ83 Aa 225. Se också vad som sägs i Ds Fi 1986:19 s. 50 f. och prop. 1986/87:42 s. 34 f.

I *första styckets andra mening* har vi fört in en ny bestämmelse. Enligt 23 kap. skall, vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter, bl.a. värdeminskningsavdrag (bara på fastigheter) och avdrag under de fem senaste beskattningsåren för förbättrande reparationer och underhåll återföras till beskattning. I dag finns ingen bestämmelse som säger att denna återföring inte skall ske i sådana fall som avses i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL. Om det blir en kapitalförlust när en fastighet avyttras kan det aldrig bli aktuellt att återföra några värdeminskningsavdrag. Det följer av punkt 5 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL och i vårt förslag av 23 kap. 5 §. Avdrag

för förbättrande reparationer och underhåll omfattas inte av dessa bestämmelser. De skall därför återföras även om det blir en kapitalförlust. Det kan inte vara tanken att en sådan återföring skall ske i dessa situationer. Det är lämpligare att förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation också när det gäller en sådan återföring, dvs. övertar skyldigheten att återföra avdragen om förvärvaren avyttrar fastigheten inom fem år från det avdragen gjordes. Här tar vi därför in en bestämmelse om att återföring inte skall ske och i 8 och 10 §§ tar vi in kontinuitetsbestämmelser.

I *andra stycket* har vi tagit in några ytterligare förutsättningar för tillämpning av bestämmelsen. Dessa uttrycks inte i lagtexten i dag. I den *första strecksatsen* har vi angett att "tillgångarna är kapitaltillgångar också hos förvärvaren". Kontinuiteten förutsätter att tillgångarna har samma skatterättsliga karaktär hos överlåtaren och förvärvaren.

Kravet i *andra strecksatsen* – att förvärvaren är skattskyldig för en kapitalvinst vid avyttring av tillgångarna – är en kodifiering av praxis. I RÅ 1995 ref. 13 kom Regeringsrätten fram till att bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL inte skulle tillämpas när ett kommunalägt fastighetsaktiebolag avyttrade en fastighet till kommunen. Som skäl anfördes bl.a. att en kommun inte kan omfattas av det i bestämmelserna använda företagsbegreppet, eftersom kommunen inte är skattskyldig till statlig inkomstskatt. I ytterligare ett mål samma år, RÅ 1995 ref. 43, fann Regeringsrätten att bestämmelsen inte skulle tillämpas när det var aktier som avyttrades och förvärvaren var ett utländskt bolag. I det målet framhölls att när förvärvaren inte blir skattskyldig i Sverige för vinst som uppkommer vid en vidareöverlåtelse kan kontinuiteten inte upprätthållas. Om förvärvaren på grund av ett dubbelbeskattningsavtal inte beskattas för kapitalvinst vid en vidareavyttring av tillgångarna, kan kontinutiteten inte heller upprätthållas. Vi har därför som en *sista strecksats* lagt till ett krav på att kapitalvinsten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett dubbelbeskattningsavtal.

I *tredje stycket* har tagits in en hänvisning till de bestämmelser som definierar förbättrande reparationer och underhåll.

7 §

I paragrafen finns en bestämmelse om att förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation i fråga om anskaffningsvärde och annat som påverkar en kapitalvinstberäkning. Den motsvarar en bestämmelse som finns i 2 § 4 mom. sjunde stycket andra meningen SIL.

Denna och de följande tre paragraferna innehåller bestämmelser om skattemässig kontinuitet. I IL finns ett antal sådana bestämmelser. Vi har strävat efter att ge dem en så enhetlig utformning som möjligt. Vad vi har ändrat i denna paragraf är för det första att vi infört uttrycket "inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation". Genom att använda ordet "inträder" har vi betonat tidsaspekten. Motsvarande ändringar i de bestämmelser som gäller fusioner kommenteras i 35 kap. 6 §, se också avsnitt 2.4.2. Vidare har vi i denna paragraf lagt till "i fråga om anskaffningsvärde och annat som påverkar en kapitalvinstberäkning". För kommentar till denna ändring, se kommentaren till 35 kap. 7 §. I fråga om förarbetena till 2 § 4 mom. sjunde stycket andra meningen SIL, se kommentaren till 35 kap. 7 §.

8–10 §§

Paragraferna behandlar vad som gäller för värdeminskningsavdrag m.m. efter avyttringarna. Bestämmelsen om värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar finns i dag i 2 § 4 mom. tredje stycket SIL och bestämmelsen om skogsavdrag finns i 2 § 4 mom. femte stycket SIL. I fråga om förarbetena till de styckena, se kommentaren till 35 kap. 8 och 9 §§.

Liksom i 7 § har vi infört uttrycket "inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation". Vidare har vi i 8 § kortat ner "vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde" till "i fråga om värdeminskningsavdrag" (jfr kommentaren till 35 kap. 6 och 7 §§).

I 2 § 4 mom. tredje stycket SIL räknas också upp maskiner m.m. Som nämnts i kommentaren till 6 § anser vi att 6 § inte gäller för inventarier m.m. Vi tar därför inte med sådana tillgångar här heller.

Som vi nämnt i kommentaren till 6 § första stycket andra meningen har vi lagt till "avdrag för förbättrande reparationer och underhåll" i 8 och 10 §§, se ovan. Någon motsvarighet till de bestämmelserna finns inte i dag.

När det gäller skog (9 §) används i 2 § 4 mom. femte stycket SIL uttrycket "skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde". Vi ändrar det till "skogsavdrag" (jfr kommentaren till 35 kap. 9 §).

Avyttringar med kapitalvinst av delägarrätter till närstående företag

11 §

Bestämmelserna i 11–14 §§ är betydligt äldre än bestämmelserna i 6–10 §§. De finns i dag i 2 § 4 mom. sjunde och tionde styckena SIL. För svenska företag innebär bestämmelserna att det blir ett uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid avyttringar inom en koncern av näringsbetingade aktier och andelar. Också dessa bestämmelser kommer att beröras vid den översyn som Företagsskatteutredningen för närvarande genomför, se i kommentaren till 6 §.

Ursprunget till dessa bestämmelser tillkom år 1966. Då infördes en befrielse från kapitalvinstskatt vid överlåtelser av aktier inom koncerner i samband med att kapitalvinstbeskattningen på aktier blev evig (SOU 1965:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215). Bestämmelsen placerades då i 35 § 4 mom. KL.

Redan efter ett år flyttades bestämmelsen till 35 § 3 mom. KL (SFS 1967:748).

År 1976 ersattes den definitiva skattebefrielsen med ett uppskov (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343) genom att man lade till en bestämmelse om att det övertagande företaget skall anses ha förvärvat aktien vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Samtidigt infördes en möjlighet att medge befrielse från kapitalvinstskatt vid överlåtelser också till utländska företag.

År 1979 lade man till bestämmelser om kapitalförluster (SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612).

I samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer år 1984 flyttades bestämmelsen över till 2 § 4 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.).

I 1990 års skattereform ändrades paragrafen med anledning av ändringar i vissa andra bestämmelser.

I höstpropositionen 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, 1990:1422) ändrades bestämmelsen så att den är tillämplig också om moderföretaget är en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag.

Vi har inte tagit med kapitalförluster vid avyttringar av aktier och andelar i denna paragraf. Då gäller i stället 6–10 §§, som har ett vidare tillämpningsområde.

Liksom i 6–10 §§ har begreppet *överlåts* bytts ut mot *avyttras*.

Uttrycket *näringsbetingade aktier och andelar* har introducerats i denna paragraf, se vidare i kommentaren till 12 §.

Vi har ändrat bestämmelsen så att den gäller när *svenska juridiska personer* och inte *svenska företag* förvärvar tillgångar. Ändringen medför att bestämmelsen inte gäller när förvärvaren är ett svenskt handelsbolag (se 2 kap. 3 §). I den proposition genom vilken de ursprungliga bestämmelserna infördes anförde departementschefen (prop. 1966:90 s. 111): "Huruvida två företag skall anses tillhöra samma koncern får avgöras med ledning av aktiebolagslagens regler om koncernföretag. Dotterföretag bör dock kunna vara aktiebolag, ekonomisk förening eller handelsbolag." Trots det utgår vi – likom i fråga om 6–10 §§ – ifrån att efter det att bestämmelsen år 1984 flyttades över till 2 § 4 mom. SIL kan den inte längre tillämpas i fråga om svenska handelsbolag, se kommentaren till 6 §.

I denna paragraf används uttrycket "inom samma svenska koncern". Det är då det civilrättsliga koncernbegreppet som används (se 2 kap. 5 § och prop. 1966:90 s. 111 och RÅ 1990 ref. 90). Men begreppet begränsas genom en uppräkning av vilka typer av företag som kan vara moderföretag, se *andra stycket första strecksatsen.*

Liksom i 6 § andra stycket finns det i paragrafens andra stycke ytterligare krav för att bestämmelsen skall gälla, se kommentaren till 6 § andra stycket angående *andra–fjärde strecksatserna.* När det gäller kraven i tredje och fjärde strecksatserna kommer de inte att omfatta lika många situationer som motsvarande krav i 6 § andra stycket eftersom bestämmelsen här i 11 § enligt första stycket gäller bara om den juridiska personen är svensk. Förvärvaren skall därför nästan alltid beskattas för en kapitalvinst vid sin avyttring av tillgångarna. Det kan emellertid finnas fall då förvärvaren inte skall beskattas. Vi har därför tagit med samma krav i denna paragraf.

12 §

I 11 § används uttrycket *näringsbetingade aktier eller andelar.* I dag står det "aktier eller andelar som innehas som ett led i koncernens verksamhet". När bestämmelsen infördes år 1966 talades det i förarbetena om att bestämmelserna skulle tillämpas på organisationsaktier. På senare tid har det kommit några rättsfall som visar att man bör knyta an till utdelningsskattereglerna vid bedömningen av om aktierna eller andelarna innehas som ett led i koncernens verksamhet (se RÅ 1986 ref. 43 och RÅ 1995 not. 115). I utdelningsskattereglerna används begreppet näringsbetingade aktier och andelar (se 7 § 8 mom. tredje stycket SIL och 34 kap. 15 § IL). För att vi skall få en mer enhetlig begreppsapparat har vi använt det begreppet också här.

Det finns dock vissa skillnader och vi har därför separata definitioner i vardera paragrafen. För det första skiljer sig bestämmelserna

åt när det gäller vid vilken tidpunkt aktierna eller andelarna skall vara näringsbetingade. Här rör det sig om en avyttring och då räcker det i punkten 1 att innehavet var så stort vid avyttringen och i punkten 2 att innehavet har betingats av verksamhet som bedrivits inom koncernen. För det andra är det olika närståendegrupper som är aktuella i punkten 2. Här skall innehavet vara betingat av verksamhet som bedrivs av företaget eller annat företag inom koncernen. Med koncern*en* avses det i 11 § använda koncernbegreppet. För att göra bestämmelsen mer lättläst används uttrycket *det avyttrade företaget* trots att det i många fall endast är en del av aktierna eller andelarna i företaget som avyttras.

13 §

Liksom i 7 § finns det en bestämmelse om att förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation i fråga om anskaffningsvärde och annat som påverkar en kapitalvinstberäkning. I dag finns det en hänvisning i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL till momentets sjunde stycke, där det står att när tillgångarna avyttras skall överlåtande och övertagande företag anses som en skattskyldig. För kommentar om vilka ändringar som vi har föreslagit samt motiven till ändringarna, se kommentaren till 7 § samt till 35 kap. 6 och 7 §§. Angående förarbetena till 2 § 4 mom. sjunde stycket SIL, se kommentaren till 35 kap. 7 §.

14 §

Paragrafen innehåller en möjlighet för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att medge befrielse från beskattning vid avyttringar till utländska bolag. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL. Som nämnts under 11 § infördes en sådan bestämmelse år 1976.

Enligt nuvarande lydelse kan dispens ges om avyttringen sker till ett *utländskt företag*. Det finns emellertid inte någon förklaring till vad som avses med begreppet. Vi har bytt ut det mot *utländsk juridisk person*. Det begreppet är definierat i 6 kap. 7 § och torde vara det som avses.

23 kap. Återföring av värdeminskningsavdrag

Detta kapitel innehåller de bestämmelser som finns om återföring av värdeminskningsavdrag m.m. när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt avyttras eller övergår till att bli privatbostadsfastighet

respektive privatbostadsrätt. Det finns bestämmelser både för kapitaltillgångar och för lagertillgångar.

Bakgrund

År 1981 infördes en bestämmelse om återföring av värdeminskningavdrag vid avyttring av lagerfastigheter (SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295). När det gäller fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar var det först genom 1990 års skattereform som det infördes bestämmelser om återföring av värdeminskningsavdrag m.m. (förarbeten, se nedan). För sådana fastigheter och bostadsrätter kan återföringen sägas vara en korrigering för att det tidigare har gjorts för stora avdrag för värdeminskning m.m.

Kapitalvinsten eller kapitalförlusten när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt avyttras, skall för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag beskattas i inkomstslaget kapital. Att värdeminskningsavdragen m.m. skall återföras i näringsverksamheten i stället för vid kapitalvinstberäkningen beror på att om det skulle ske vid kapitalvinstbeskattningen skulle det återförda beloppet beskattas som inkomst av kapital medan avdragen gjordes i näringsverksamhet, där skattebelastningen är högre. När skattereformen trädde i kraft hade det inte någon betydelse för juridiska personer om återföringen gjordes vid kapitalvinstberäkningen eller vid den vanliga inkomstberäkningen. Det beslutades emellertid att samma regler skulle gälla såväl för juridiska personer som för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. I dag kan det ha betydelse på grund av den kvotering som görs av kapitalvinster och kapitalförluster.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen är en inledning till kapitlet. I *första stycket* står det "värdeminskningsavdrag *m.m.*". Med *m.m.* avser vi här och på andra ställen i lagen där det talas om "återförda värdeminskningsavdrag m.m. enligt 23 kap.", t.ex. i 28 kap. 7 §, alla de avdrag som räknas upp i 2 § första stycket 2–5.

I *andra stycket* skriver vi in att bestämmelserna i 2–11 §§ gäller i fråga om fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar och bestämmelserna i 12 och 13 §§ gäller i fråga om fastigheter och bostadsrätter som är lagertillgångar. I de aktuella paragraferna finns det inte någon begränsning till dessa grupper av tillgångar.

Kapitaltillgångar

Fastigheter

2 §

Paragrafen behandlar återföring av gjorda värdeminskningsavdrag m.m. Bestämmelserna i *första stycket* finns i dag i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL. De tillkom vid 1990 års skattereform.

I *andra stycket* finns en upplysning om vad som menas med förbättrande reparationer och underhåll (jfr 10 § andra stycket). En motsvarande upplysning finns i punkt 5 sjätte stycket av anvisningarna till 22 § KL. Där används uttrycket *värdehöjande* reparationer och underhåll. Vi har bytt ut det mot *förbättrande* reparationer och underhåll. Som framgår av lagtexten är det ju tillgångens skick och inte dess värde som är avgörande. Dagens uttryck infördes genom 1990 års skattereform. Uttrycket förbättrande reparationer och underhåll används också i vissa bestämmelser som reglerar kapitalvinstberäkningen, se 22 kap. 6, 8 och 10 §§, 43 kap. 10 § och 44 kap. 7 §.

3 §

Bestämmelsen om att avdrag som avser tiden före år 1952 inte skall återföras finns i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL. Den lades till år 1993 (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1470) i samband med ändringar av kapitalvinstbestämmelserna. De nya kapitalvinstbestämmelserna finns i 43 kap. 25 §.

4 §

Bestämmelserna om hur stor del av ett avdrag som skall återföras enligt 2 § första stycket 4 kommer från punkt 5 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Avdrag för avsättning till en ersättningsfond får uppgå högst till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga kapitalvinsten och de återföringar som skall ske enligt denna paragraf, se 28 kap. 7 §. När det gäller fonder som har avsatts av enskilda näringsidkare skall, enligt denna paragraf, det belopp som återförs enligt 2 § första stycket 4 begränsas till den del av avsättningen som motsvaras av återföringen enligt detta kapitel vid den avyttring som låg till grund för avsättningen. Det innebär att den först uppkomna kapitalvinsten (den som låg till grund för avsättningen till ersättningsfonden) blir beskattad i inkomstslaget kapital. När det står enskilda näringsidkare skall bestämmelserna tillämpas också för dödsbon (se 4 kap. och kommentaren till 4 kap. 2 §).

I fråga om fonder avsatta av juridiska personer, skall avdraget återföras i sin helhet. Det gäller också för fonder avsatta av handelsbolag eftersom handelsbolaget inte får göra avsättning grundad på kapitalvinst som belöper sig på fysiska personer, se kommentaren till 13 kap. 5 §. I dag finns det ingen begränsning till enskilda näringsidkare. Att vi tar med en sådan beror på att i annat fall skulle resultatet bli fel för juridiska personer. För dem skiljer sig beskattningen från enskilda näringsidkares beskattning dels genom att avsättningen vid den första avyttringen till ersättningsfond grundade sig bl.a. på en *kvoterad* kapitalvinst, dels genom att den juridiska personen blir beskattad på samma sätt (i samma inkomstslag till samma skattesats) för såväl kapitalvinster som andra intäkter av näringsverksamhet.

5 §

I denna paragraf finns en spärregel, som tillkom år 1990. Den finns i dag placerad i punkt 5 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL.

6 §

I paragrafen likställs vissa överföringar och upplåtelser av mark m.m. med avyttring. Bestämmelsen infördes år 1990. Den är hämtad från punkt 5 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL.

7 §

Paragrafen behandlar avyttring av en del av en fastighet. *Första meningen* finns i dag i punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes år 1990.

Den *andra meningen* är ny. Det finns en uttrycklig bestämmelse i dag om hur omkostnadsbeloppet vid tillämpning av 5 § skall beräknas vid delavyttringar när en näringsfastighet övergår till att bli privatbostadsfastighet hos samma ägare (se punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL och vår föreslagna 8 § andra stycket). I sådana fall föreskrivs att 25 § 6 mom. första stycket första och andra meningarna SIL skall tillämpas (beräkning på grund av avyttrad del – i vårt förslag placerade i 43 kap. 17 §). Men om den skattskyldige begär det får i stället tredje meningen i lagrummet tillämpas (beräkning genom proportionering – i vårt förslag placerad i 43 kap. 18 §). Vi har därför tagit in en uttrycklig regel också för avyttringar trots att det kan anses framgå av den första meningen att beräkningen också av omkostnadsbeloppet skall grundas på den faktiskt försålda delen. Vi har då förutsatt att också den särskilda beloppsregeln i 25 § 6 mom. första stycket andra meningen SIL skall få användas.

8 §

Paragrafen behandlar återföring vid karaktärsbyten från näringsfastighet till privatbostadsfastighet hos samma ägare. Bestämmelserna finns i dag i punkt 6 första stycket av anvisningarna till 22 § KL. Också denna bestämmelse infördes vid 1990 års skattereform.

I dagens bestämmelse talas det om en näringsfastighet eller ”del därav”. Vi har inte tagit med ”del därav”. Att det gäller vid delavyttringar framgår ändå genom hänvisningen till 7 § och av vad som står i andra stycket.

Det kan påpekas att någon kapitalvinstbeskattning inte sker förrän vid avyttring av fastigheten. Trots det skall spärregeln i 5 § tillämpas och då finns det en bestämmelse i *andra stycket* om att ersättningen skall anses uppgå till marknadsvärdet. Bestämmelsen i andra stycket andra meningen har kommenterats under 7 §. Observera att meningen är ett tillägg till 7 § andra meningen.

9 §

Liksom 8 § behandlar denna paragraf den situationen att en näringsfastighet övergår till att bli privatbostadsfastighet. I denna paragraf sker dock övergången i samband med benefika fång. Bestämmelsen kommer från punkt 5 sista stycket av anvisningarna till 22 § KL och tillkom vid 1990 års skattereform.

Enligt nuvarande lydelse gäller bestämmelsen om egendomen ”blir eller kan antas komma att bli” privatbostadsfastighet. Beskattningen bör ske efter verkliga förhållanden eftersom utfallet annars blir oriktigt. Vi har därför utelämnat ”kan antas komma att bli”.

Det sker inte någon kapitalvinstbeskattning vid de benefika fång som avses i denna paragraf. Trots det skall värdeminskningsavdrag m.m. återföras och spärregeln i 5 § tillämpas. Av *andra stycket* framgår att vid tillämpning av 5 § skall ersättningen anses uppgå till marknadsvärdet.

Bostadsrätter

10 §

Paragrafen behandlar återföring av avdrag för förbättrande reparationer och underhåll av bostadsrätter. Bestämmelserna finns i dag i punkt 5 andra och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § KL. Också bestämmelserna som gäller bostadsrätter infördes genom 1990 års skattereform.

När det gäller bestämmelsen i *andra stycket,* jämför kommentaren till 2 § andra stycket.

11 §

Paragrafen behandlar återföring när en näringsbostadsrätt blir privatbostadsrätt dels hos samma ägare, dels vid övergång till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Det kan påpekas att någon kapitalvinstbeskattning inte sker förrän vid avyttring av bostadsrätten. Bestämmelserna finns i dag i punkt 6 andra stycket respektive punkt 5 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL. De infördes år 1990.

När det gäller punkten 2 har vi i likhet med i 9 § tagit bort uttrycket "kan antas komma att bli", se kommentaren till 9 §.

Lagertillgångar

12 §

Bestämmelsen om återföring av värdeminskningsavdrag på lagerfastigheter är hämtad från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns en motsvarande bestämmelse i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981 (SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295). Den bestämmelsen saknade dock inskränkningen att återföringen bara gäller för avdrag som inte gjorts i räkenskaperna (se prop. 1989/90:110 s. 661).

Vi har svårt att överblicka om bestämmelsen ger besked och rätt resultat i alla olika situationer som kan förekomma, t.ex. om

fastigheten behandlats som anläggningstillgång i bokföringen men som lagertillgång vid beskattningen. Det vore lämpligt med en översyn av bestämmelsen, eventuellt i samband med den översyn som vi förordar av bestämmelserna i 24 kap. om byggnadsrörelse, tomtrörelse och handel med fastigheter.

13 §

Enligt punkt 5 sista stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § KL skall bestämmelserna i anvisningspunkten (som motsvarar ett antal av de paragrafer som finns ovan i detta kapitel) gälla också vid vissa benefika överlåtelser av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som är lagertillgångar. Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform.

De bestämmelser som finns för kapitaltillgångar passar inte på lagertillgångar. Hur skall t.ex. 5 § tillämpas på lagertillgångar? Det kan också påpekas att sådana avdrag som avses i 2 § första stycket 2–4 samt i 4 § inte kan förekomma på lagertillgångar. Hur går bestämmelserna ihop med bestämmelsen i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL (42 kap. 17 § tredje stycket IL) att tillgången skall anses anskaffad till det bokförda värdet?

Vi anser därför att även denna bestämmelse bör ses över (jfr 12 §), liksom den bestämmelse som vi placerar i 42 kap. 17 § tredje stycket. I avvaktan på en översyn tar vi in de bestämmelser som gäller i dag, utan ändringar.

Hänvisningar

14 §

I paragrafen finns hänvisningar till ett antal bestämmelser enligt vilka återföring enligt detta kapital inte skall ske.

24 kap. Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse

I detta kapitel finns bestämmelser för tre former av näringsverksamhet som har anknytning till fastigheter: *byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse*. Vad som har placerats här är vissa specialbestämmelser. Utöver dessa gäller de vanliga bestämmelserna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Kapitlet ger således inte hela bilden av hur de tre formerna beskattas.

Bestämmelserna i 2–8 §§ gäller i fråga om byggnadsrörelse och handel med fastigheter. De behandlar huvudsakligen frågan när fastigheter samt aktier och andelar skall anses som lagertillgångar. Men det finns också en bestämmelse om uttagsbeskattning vid byggnadsarbeten på fastigheter som inte är lagertillgångar. Bestämmelserna i 9–17 §§ gäller i fråga om tomtrörelse och är till stora delar utformade som definitioner av begreppet tomtrörelse. Kapitlet avslutas med en bestämmelse om arv m.m., som är gemensam för alla tre former av näringsverksamhet som behandlas i detta kapitel.

En bestämmelse som finns om kontinuitet i enkel tomtrörelse för dödsbon har vi uteslutit, se kommentaren till 12 §.

En stor del av bestämmelserna har för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag en funktion att avgränsa vad som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och inte till inkomstslaget kapital. De bestämmelserna skulle kunna placeras i 13 kap. i stället. I kommentaren till 13 kap. 2 § har vi redogjort för skälen till varför vi ändå tar in bestämmelserna här.

Det finns ytterligare några bestämmelser som har stor betydelse för byggnadsrörelser, t.ex. bestämmelserna om värdering av lager av fastigheter och pågående arbeten. Eftersom dessa gäller också andra typer av näringsidkare har de placerats i 17 kap., som handlar om värdering av lager och pågående arbeten.

Bestämmelserna i detta kapitel har fått mindre betydelse efter de ändringar i inkomstbeskattningen som har skett sedan de tillkom. Det har också blivit svårt att få dem att passa ihop med det inkomstskattesystem som har vuxit fram under 1990-talet. Det finns en mängd bestämmelser där vi i vårt arbete har ifrågasatt dagens utformning eller där vi undrar vad de innebär.

Som exempel kan nämnas den centrala frågan vad det innebär att en enkel tomtrörelse är *påbörjad*. Innebär det att de tomter som ingår i rörelsen blir lagertillgångar när den femtonde tomten säljs eller räknas de olika tomterna som lager först vid avyttring av respektive tomt?

Om den första tolkningen är riktig – att tomterna blir lager när tomtrörelsen påbörjas – kan man fråga sig vad som gäller om avyttringen inte skall räknas in i tomtrörelsen, t.ex. om tomten avyttras till en anställd på ett sådant sätt att avyttringen enligt 14 § inte skall ingå i tomtrörelsen. Vad gäller om tomtägaren bebygger tomten? Skall det ske en uttagsbeskattning? Och vad gäller om tomten är nedskriven eller om tomtägaren har fått avdrag i verksamheten för kostnader för tomten?

Om den andra tolkningen är riktig – att tomterna blir lager först när de avyttras – kan man fråga sig hur det går ihop med bestämmelserna om avskattning i dagens 3 § 1 mom. fjärde stycket SIL. Blir det då någon beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet? Hur skall den skattskyldige under innehavstiden redovisa kostnader för tomtinnehavet eller utgifter som höjer anskaffningsvärdet (exploateringskostnader m.m.). Och hur kan man då ha en bestämmelse om att en nedskrivning skall tas upp som intäkt vid slutavyttring av lagret?

Vi finner det angeläget med en översyn av bestämmelserna i detta kapitel, särskilt när det gäller tomtrörelse, men anser att det är en så omfattande uppgift att den inte bör genomföras inom Skattelagskommitténs ram. Det är inte heller meningsfullt att redovisa alla de frågor som vi funderar över. Vi begränsar oss i stället till att redigera om bestämmelserna. I vissa mindre frågor har vi dock kommit med förslag till förtydliganden eller ändringar.

Bakgrund

Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

År 1981 togs det in bestämmelser om byggnadsrörelse och handel med fastigheter i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL (förarbeten, se nedan). Bestämmelserna tillämpades, som huvudregel, fr.o.m. 1984 års taxering. Innan dess fanns inga särskilda bestämmelser på området. Däremot fanns det en utbildad praxis, bl.a. när en fastighet ansågs ingå i en byggnadsrörelse (s.k. byggmästarsmitta), liksom när aktier och andelar i fastighetsförvaltande bolag ansågs ingå i en byggnadsrörelse. Denna praxis tillämpas fortfarande på fastigheter samt aktier och andelar som förvärvades före ikraftträdandet av 1981 års bestämmelser. I SOU 1977:86 finns en redogörelse för praxis (s. 302 f.).

Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL (förarbeten, se nedan).

Om det inte sägs något annat i kommentarerna till paragraferna, infördes bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL år 1981 och flyttades till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL år 1990.

Tomtrörelse

Bestämmelserna om tomtrörelse togs in i punkt 2 av anvisningarna till 27 § KL år 1967 (förarbeten, se nedan). Innan dess fanns inga särskilda bestämmelser på området utan frågan om en verksamhet var att betrakta som tomtrörelse – då kallad jordstyckningsrörelse – fick avgöras i praxis. I SOU 1966:23 s. 240 f. och prop. 1967:153 s. 46 f. finns redogörelser för praxis.

Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL (förarbeten, se nedan).

Om det inte sägs något annat i kommentarerna till paragraferna, infördes bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 27 § KL år 1967 och flyttades till punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL år 1990.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1967 Bestämmelserna om tomtrörelse infördes, SOU 1966:23 och 24, prop. 1967:153, bet. 1967:BevU153, SFS 1967:748

1981 Bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter infördes, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

1 §

I *första stycket* finns en upplysning om kapitlets innehåll. Utöver bestämmelserna i detta kapitel gäller vanliga bestämmelser för beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

2 §

Första stycket innehåller en inledning till bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter.

Det kan påpekas att i detta kapitel – liksom på flera andra håll i lagen – har begreppet *omsättningstillgång* bytts ut mot *lagertillgång*. I avsnitt 2.4.2. finns en redogörelse för motivet till detta byte.

Kapitlet innehåller ingen definition av begreppen byggnadsrörelse och handel med fastigheter. För att avgöra om någon bedriver sådana verksamheter får man i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i 13 kap. Det finns en omfattande praxis i frågan. Den har redovisats bl.a. i SOU 1977:86 s. 302 f. Frågan om en definition av begreppen finns diskuterad bl.a. i prop. 1980/81:68 s. 148 f. Det som däremot regleras i *andra stycket* är att vissa *innehav* av tillgångar alltid leder till att innehavaren anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Bestämmelsen i stycket är hämtad från punkt 4 sjunde stycket av anvisningarna till 21 § KL.

I *tredje stycket* finns en upplysning om bestämmelsen i 18 §. Den bestämmelsen reglerar i vilka fall fastigheter, aktier och andelar som är lagertillgångar i bl.a. byggnadsrörelse eller handel med fastigheter fortsätter att vara lagertillgångar i samband med äganderättsövergångar vid arv och testamente och vid bodelning på grund av makens död.

Avyttring av byggnadstomt

3 §

Bestämmelsen reglerar frågan till vilken verksamhet resultatet vid avyttring av en byggnadstomt skall föras. Den är hämtad från punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL, dvs. från bestämmelserna om tomtrörelse. Bestämmelsen infördes år 1967.

Lagerfastigheter

4 §

Bestämmelsen om s.k. byggmästarsmitta kommer från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL.

5 §

Bestämmelserna om undantag från byggmästarsmittan finns i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Det kan påpekas att paragrafen är ett undantag också från andra stycket i 4 §. Det innebär att den förvärvade fastigheten inte blir "smittad" av företagets rörelse om den inte skulle ha blivit en lagertillgång om rörelsen hade bedrivits direkt av förvärvaren.

I förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen framhöll departementschefen (prop. 1980/81:68 s. 154) att en fastighet kan förvärvas för flera ändamål. Då "bör den förvärvade fastigheten anses som omsättningstillgång såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för det kvalificerade ändamålet. En fastighet som dels skall användas som anläggningstillgång i den skattskyldiges rörelse, dels skall hyras ut, bör alltså behandlas som anläggningstillgång endast om minst omkring 75 % av fastigheten kan anses avsedd för rörelsen." Detta framgår inte av lagtexten i dag. Ett förtydligande bör göras i *punkt 1* i lagtexten. Vi har därför lagt till "till huvudsaklig del".

I den lagtext som motsvarar *punkt 2* står det i dag: "om förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen". Eftersom det gäller också när byggnadsrörelsen bedrivs av maken, ett fåmansbolag eller ett fåmanshandelsbolag (andra stycket av 4 §) har vi tagit bort orden "den av fastighetsägaren bedrivna". Genom vår ändring blir det tydligare att punkten inte är tillämplig i fråga om den som bedriver handel med fastigheter. Någon ändring av betydelsen är inte avsedd.

Före skattereformen fanns det ytterligare ett undantag i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL. Det avsåg en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make. Eftersom sådana fastigheter efter skattereformen är privatbostadsfastigheter och aldrig ingår i en näringsverksamhet (jfr 13 kap. 1 § andra stycket) behövs inte undantaget. Även privatbostadsfastigheter som förvärvades före skattereformen och som då ansågs "smittade" faller numera utanför området för de fastigheter som kan ingå som lagerfastigheter i en näringsverksamhet.

Lageraktier och lagerandelar i fastighetsförvaltande företag

6 §

Bestämmelsen om att aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag i vissa fall skall anses som lagertillgångar är hämtad från punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL.

7 §

Bestämmelsen om att också fastigheterna hos ett svenskt handelsbolag i vissa fall skall anses som lagertillgångar kommer från punkt 4 sjätte stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Uttagsbeskattning vid byggnadsarbeten på fastigheter som inte är lagertillgångar

8 §

Bestämmelsen om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse är hämtad från punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § KL. Före år 1981 hade man i praxis löst det så att om en byggmästare utförde arbeten av en viss omfattning på en egen fastighet ändrade den karaktär till lagertillgång i byggnadsrörelsen. Genom att man införde denna bestämmelse uttagsbeskattas byggmästaren i stället och fastigheten ändrar inte karaktär.

I *andra stycket* finns en bestämmelse för när det egna arbetet skall uttagsbeskattas.

Det kan påpekas att det i 43 kap. 11 § finns en bestämmelse om att det belopp som har tagits upp enligt denna paragraf i viss utsträckning skall räknas som förbättringskostnad vid en kommande kapitalvinstberäkning.

Bestämmelserna i paragrafen är inte uttömmande när det gäller uttagsbeskattning i byggnadsrörelser. De vanliga bestämmelserna om uttagsbeskattning i 15 kap. 2–5 §§ gäller också i byggnadsrörelser i andra fall än när en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten.

Tomtrörelse

9 §

Den övergripande definitionen av tomtrörelse i *första stycket* är ny. Definitionen av begreppet byggnadstomt kommer från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Definitionen av tomtrörelse är redan i dag uppdelad på två typer av tomtrörelser. Den ena brukar kallas kvalificerad tomtrörelse (andra stycket i anvisningspunkt 3) medan den andra – som bygger på att ett visst antal tomter har avyttrats – kallas för enkel eller okvalificerad tomtrörelse (tredje stycket i anvisningspunkten). Lagtexten förenklas om man inför benämningar på de två företeelserna. Vi har valt att ta in benämningarna *kvalificerad* respektive *enkel tomtrörelse*.

I dagens lagtext växlar uttrycken *avyttring* och *försäljning*. Vi har stannat för att här, och i de följande paragraferna, använda uttrycket *avyttring*.

I *andra stycket* finns en upplysning om att det finns särskilda bestämmelser om när en skattskyldig anses bedriva tomtrörelse. Vidare finns en hänvisning till 3 §, där det finns bestämmelser om att avyttringar av byggnadstomter i vissa fall skall föras till byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

I *tredje stycket* finns en hänvisning till bestämmelserna i 18 § om äganderättsövergångar genom arv, testamente eller bodelning på grund av makens död.

Vad som är kvalificerad tomtrörelse

10 §

Definitionen av kvalificerad tomtrörelse kommer från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL.

I dagens bestämmelse finns det en exemplifiering av när en fastighet uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markavyttring. De exempel som tas upp är att en fastighet har köpts av ett tomtbolag e.d. och att förvärvet har avsett mark som enligt detaljplan är avsedd för bebyggelse. Att sådana förvärv bör leda till att en tomtrörelse skall anses påbörjad är en normal tolkning av bestämmelsen. Exemplen kan därför tas bort. Det är naturligtvis inte avsikten att det skall leda till någon materiell ändring.

Om en tomtrörelse är kvalificerad gäller inte bestämmelserna i 11–17 §§ om enkel tomtrörelse.

Vad som är enkel tomtrörelse

11 §

Definitionen i *första stycket* av enkel tomtrörelse är hämtad från första meningen i tredje stycket punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

Bestämmelsen i *andra stycket* om i vilka fall avyttringar på olika fastigheter eller på olika delar av en fastighet skall räknas samman är hämtad från tredje meningen i samma stycke.

12 §

Bestämmelserna om att man skall räkna också makens avyttringar och andra närståendes avyttringar i vissa fall kommer från andra och femte meningarna i tredje stycket punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

Bestämmelsen i *första stycket* om makars avyttringar överensstämmer inte med ordalydelsen i dagens bestämmelse, där det står. "Detsamma gäller om makar under äktenskapet har sålt sammanlagt minst 15 byggnadstomter under angivna tid." Vi har ändrat bestämmelsen så att den står i överensstämmelse med de uttalanden som gjordes i förarbetena (prop. 1967:153 s. 149) och som vi anser vara den rimliga tolkningen av bestämmelsen.

Det kan påpekas att gruppen av närstående personer i *andra stycket* är en annan än i fåmansföretagsbestämmelserna i 51 kap. 6 §.

I detta sammanhang kan vi lägga till att i punkt 3 åttonde stycket av anvisningarna till 21 § KL finns en bestämmelse om att frågan om ett *dödsbos* avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedöms på sammma sätt som om den avlidne hade verkställt avyttringen. Vi har valt att – liksom i dag – inte ha någon allmän kontinuitetsbestämmelse för dödsbon, se den inledande kommentaren till 4 kap. Det finns då inte heller någon anledning att ta in denna bestämmelse här.

13 §

Här finns två bestämmelser om vad som räknas som avyttringar vid beräkningen av antalet avyttrade tomter i 11 § KL. Bestämmelserna är hämtade från punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 21 § KL.

14 §

Bestämmelsen om att vissa avyttringar som berör anställda inte anses ingå i tomtrörelsen är hämtad från punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § KL.

15 §

Paragrafen behandlar frågan när en enkel tomtrörelse anses påbörjad. Bestämmelsen i *första stycket* är hämtad från tredje stycket av punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny. I vissa kommentarer har det sagts att om den skattskyldige har avyttrat flera tomter under det

beskattningsår då han avyttrar den femtonde tomten, så får han välja i vilken ordning tomterna anses avyttrade (se t.ex. RSV:s Handledning vid beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1996 års taxering s. 1299). I förarbetena till bestämmelserna föreslogs av kommittén att en tomtrörelse skulle anses påbörjad vid ingången av det beskattningsår under vilket den femtonde tomten såldes. Departementschefen föreslog i stället att en tomtrörelse skulle anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten (prop. 1967:153 s. 152 f.) och förtydligade: "Om man inte vet vilken avyttring som skall anses avse den femtonde tomten, därför att den skattskyldige samtidigt avyttrat flera tomter, får schablonregeln enligt min mening anses innebära, att den skattskyldige själv kan bestämma turordningen och därmed välja vilken eller vilka försäljningar som skall rörelsebeskattas." Vi har svårt att tolka detta uttalande så att det skall finnas en valfrihet för avyttringar under ett helt år. Dessutom finner vi att en sådan valfrihet skulle utöka antalet situationer då det uppkommer svårigheter. Det kan inträffa komplikationer t.ex. med hänsyn till den sammanläggning som i vissa fall skall ske av olika personers avyttringar, särskilt om det bland dessa finns bolag med brutna räkenskapsår. Vi föreslår därför att det tas in en bestämmelse i lagtexten som stämmer bättre överens med departementschefens uttalande, nämligen att det finns en valfrihet bara för avyttringar under samma dag.

Slutavyttring av lagret i en enkel tomtrörelse

16 §

Bestämmelserna om slutavyttring av lagret i en enkel tomtrörelse kommer från punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Dagens sjunde stycke avslutas med bestämmelsen: "Som skattepliktig intäkt av tomtrörelse räknas likväl belopp varmed egendomens värde har nedskrivits i rörelsen, i den mån nedskrivningen inte har återförts till beskattning tidigare." Denna bestämmelse har funnits sedan anvisningspunkten infördes. Rätten att skriva ned lagret under det verkliga värdet togs bort genom 1990 års skattereform. De nedskrivningar som fanns i ett företag vid utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 mars 1991 skall återföras enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver. Däremot kan det fortfarande vara så att lagret har tagits upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet. Så kan vara fallet om det verkliga värdet har sjunkit under anskaffningsvärdet (se punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL). Skillnaden mellan anskaffningsvärdet

och det värde som har tagits upp vid det sista beskattningsåret då verksamheten beskattades som tomtrörelse, bör tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet. En sådan bestämmelse har därför tagits in i *andra stycket*.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna i paragrafen inte gäller för mark inom detaljplan eller vid vissa transaktioner mellan skattskyldiga som är i intressegemenskap.

När enkel tomtrörelse avbryts

17 §

Bestämmelsen om avbrytande av enkel tomtrörelse är hämtad från punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Gemensamma bestämmelser om arv m.m.

18 §

I paragrafens *första stycke* anges i vilka fall vissa lagertillgångar behåller sin karaktär av lager när de övergår till någon annan genom arv eller testamente eller genom bodelning på grund av makens död.

Bestämmelserna tillkom år 1981 i samband med att bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter infördes. De placerades då i punkt 4 av anvisningarna till 27 § KL. Vid 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna över till punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL. Samtidigt kortades bestämmelserna ned. Tidigare fanns en bestämmelse om avskattning om tillgångarna bytte karaktär. Numera gäller i stället särskilda regler för anskaffningsvärdet på sådana lagertillgångar som efter arv m.m. inte behåller sin karaktär av lagertillgång enligt denna paragraf (se 42 kap. 17 § tredje stycket).

Bestämmelserna gäller i dag för värdepapper, fastighet eller liknande tillgång. Av förarbetena från år 1981 framgår att med värdepapper avsågs (prop. 1980/81:68 s. 210) aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar. Det framgår också att avsikten var att dessa bestämmelser skulle gälla alla värdepapper som utgjort lager i rörelse (se bl.a. s. 168 och 179 f). Bestämmelserna gällde således inte bara i byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. När bestämmelserna tillkom år 1981 infördes samtidigt en bestämmelse i det sista stycket av punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL där det stod att den som enligt bestämmelserna i punkt 4 innehade en omsättningstillgång ansågs bedriva rörelse. Vid 1990 års

skattereform flyttades den bestämmelsen över till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL. Samtidigt byttes ordet "rörelse" ut mot "byggnadsrörelse eller handel med fastigheter". Någon motivering till denna ändring finns inte i förarbetena. Vår tolkning är att bestämmelsen därefter bara gäller för tillgångar i byggnadsrörelse och handel med fastigheter samt möjligen i tomtrörelse. Tilläggas kan att det är ytterst osannolikt att den som förvärvar värdepapper eller fastigheter genom arv, testamente eller bodelning på grund av makes död bedriver en sådan verksamhet att värdepapperen eller fastigheterna kan anses som lagertillgångar annat än i byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse. Vi har därför valt att låta bestämmelserna omfatta dessa tre former av näringsverksamhet och har fört över bestämmelserna i anvisningspunkten till detta kapitel.

I det första stycket har vi ändrat uttrycket "värdepapper, fastighet eller liknande tillgång" till "fastigheter, aktier och andelar". Syftet är att få en överensstämmelse med regleringen i 6 §. Det kan påpekas att av förarbetena år 1981 framgår att också andelar i handelsbolag räknades som värdepapper (prop. 1980/81:68 s. 210 jämförd med förslaget till punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL på s. 75 f.).

I första styckets punkt 1 skriver vi "om de hade förvärvats genom köp". Nuvarande lydelse är "om den hade förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång". Det finns ingen anledning att lägga till "byte eller därmed jämförligt fång" eftersom det inte är någon skillnad om tillgången är förvärvad genom köp eller byte.

När det gäller *andra stycket* – som reglerar att den nye ägaren anses bedriva viss näringsverksamhet – har vi föreslagit en materiell ändring jämfört med dagens lagtext. Av förarbetena år 1981 framgår (prop. 1980/91:68 bl.a. s. 168) att avsikten var att en skattskyldig som behöll tillgångarna som omsättningstillgångar skulle anses bedriva byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller *tomtrörelse*. Vi tar därför med att den nye ägaren kan anses bedriva tomtrörelse.

25 kap. Arbetsgivares pensionskostnader

I detta kapitel finns bestämmelser om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för att trygga de anställdas pensionering, om intäkter och avdrag i samband med kostnadsutjämning mellan arbetsgivare, om intäkter vid ersättning ur pensionsstiftelse och om vissa intäkter vid upphörande av näringsverksamhet m.m. Här finns även en definition av disponibla pensionsmedel.

Bakgrund

De första bestämmelserna om avdrag för avsättning till pensionsstiftelser infördes år 1937 (SOU 1937:13, prop. 1937:301, bet. 1937:BevU29, SFS 1937:662). År 1950 tillkom kopplingen till de kvalitativa villkoren för pensionsförsäkringar i punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU42, SFS 1950:308). Omfattande begränsningar i rätten till avdrag gjordes år 1955 bl.a. i form av ett tak och i vissa fall krav på att stiftelsen skall erhålla andra tillgångar än reverser. Samtidigt infördes begränsningar avseende huvuddelägare i familjeföretag (prop. 1955:100, bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255). År 1967 infördes möjlighet till avdrag i fråga om medel avsatta i balansräkningen, "Avsatt till pensioner". Dagens bestämmelser fick sina huvuddrag i försäkringsreformen år 1976 men vissa grundläggande bestämmelser kom redan år 1975. Det s.k. riksdagstaket infördes år 1978.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1961 Intäktsföring av ersättning ur pensionsstiftelse, prop. 1961:178, bet. 1961:BevU78, SFS 1961:586

1967 Intäktsföring av disponibla pensionsmedel, prop. 1967:84, bet. 1967:BevU45, SFS 1967:546

1975 Anpassning till försäkringsreformen, SOU 1975:21, prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347

1976 Genomgripande förändringar i avdragsrätten, DsFi 1976:6, prop. 1976/77:48, bet. 1976/77:SkU14, SFS 1976:1099

1978 Förmånstaket, DsB 1977:7, prop. 1977/78:64, bet. 1977/78:SkU46, SFS 1978:187

1990 Skattereformen, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

1 §
Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Pensionskostnader som skall dras av

2 §
De kvalitativa bestämmelserna om avdrag är hämtade ur punkt 20 b–d samt e nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna var ursprungligen placerade i punkt 2 av anvisningarna till 29 § KL. Indelningen i underpunkter kom till år 1967 och bestämmelserna fick sin nuvarande placering genom 1990 års skattereform.

Vi tar inte med den koppling som i dag finns till bestämmelserna i LSK eftersom vi menar att det är fel att knyta de materiella reglerna till redovisningen i deklarationen.

3 §
Begreppen *kontoavsättning* och *avdragsgrundande kontoavsättning* har införts av oss.

År 1995 infördes 8 a § lagen (1967:533) om tryggande av pensionsutfästelser avseende de arbetsgivare som omfattas av den nya redovisningslagstiftningen (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1619). Avsikten torde ha varit att förutsättningen i punkt 20 d av anvisningarna till 23 § KL skulle utökas med sådant tryggande som avses i den nya bestämmelsen. Vi för därför in en sådan bestämmelse.

Andra stycket har utformats som en hänvisning.

Allmän pensionsplan

4 och 5 §§
Det grundläggande kravet om avdrag för tryggande enligt allmän pensionsplan och definitionen av allmän pensionsplan är hämtade från punkt 20 e första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Dessa bestämmelser infördes år 1976 men en koppling till allmän pensionsplan hade år 1975 införts i 28 § KL.

6 §

Bestämmelsen om utvidgningen av vad som avses med allmän pensionsplan är hämtad från punkt 20 e första stycket fjärde meningen av anvisningarna till 23 § KL. Den kom till år 1976. Viss justering gjordes år 1996 (prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651).

Ryms-inom-regeln

7 §

Bestämmelsen om utvidgningen av vad som avses med pensionsutfästelse enligt allmän pensionsplan, den s.k. ryms-inom-regeln, är hämtad från punkt 20 e första stycket fjärde meningen av anvisningarna till 23 § KL. Den kom till år 1976.

Vi har förtydligat *sedvanlig* till "sedvanlig inom branschen" eftersom detta var avsikten när lagstiftningen infördes (prop. 1975/76:31 s. 133).

Förmånstak för allmän pensionsplan

8 §

Bestämmelsen om högsta godtagbara pensionsgrundande lön och pensionsnivå, det s.k. riksdagstaket, är hämtad från punkt 20 e andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den kom till år 1978.

Anställningstid som får räknas in

9 §

Bestämmelserna om vilken anställningstid som får räknas in är hämtade från punkt 20 e tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1976.

Pension före 65 års ålder

10 §

Bestämmelserna om avdragsrätt för tryggande av pensionsutfästelser som innebär rätt till pension före 65 års ålder är hämtade från punkt 20 e fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1976.

Avdragets storlek

11 §

Bestämmelserna om avdragets storlek är hämtade från punkt 20 b och d samt e femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Förarbeten, se 2 §.

Avdrag för utfästelser utöver allmän pensionsplan

12 §

Bestämmelserna om möjlighet till avdrag utöver plan i fråga om s.k. smärre avvikelser är hämtade från punkt 20 e sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Begränsningen till år 1977 kom till år 1978 men i övrigt infördes bestämmelsen år 1976.

Alternativregeln

13 §

Den s.k. alternativregeln infördes år 1976 men de nu gällande procentsatserna och kopplingen till basbeloppet kom till genom 1978 års lagstiftning. Bestämmelsen är hämtad från punkt 20 e sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Pensionsförsäkring på grund av avslutad näringsverksamhet

14 §

Bestämmelsen om arbetsgivares utvidgade avdragsmöjlighet för pensionsförsäkring är hämtad från punkt 20 e åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den tillkom år 1975.

Dispens

15 §

Dispensbestämmelsen är hämtad från punkt 20 e tionde stycket av anvisningarna till 20 e § KL. Den infördes år 1975.

Kostnadsutjämning mellan arbetsgivare

16 §
Bestämmelserna om beskattningen vid kostnadsutjämning är hämtade från lagen (1978:188) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgift för kostnadsutjämning enligt allmän pensionsplan, m.m. De infördes år 1978.

Ersättning från en pensionsstiftelse

17 §
Bestämmelserna om beskattning av respektive skattefrihet för medel som arbetsgivare får ur pensionsstiftelse är i dag placerade i punkt 15 första stycket av anvisningarna till 22 § KL och 19 § tjugonionde ledet KL.

De förstnämnda bestämmelserna överfördes i 1990 års skattereform med redaktionella ändringar från 28 § fjärde–åttonde styckena KL. De fick i stort sett sin nuvarande lydelse år 1967, då i 28 § 1 mom. KL, men en motsvarighet hade ursprungligen införts år 1961.

Bestämmelsen om skattefrihet för ersättning ur pensionsstiftelse infördes i 19 § KL år 1967 men hade en föregångare i 28 § 1 mom. KL, införd år 1961. Den fick sin nuvarande lydelse år 1975.

Återföring av avdrag för kontoavsättning

18 och 19 §§
Bestämmelserna om återföring av medel i fråga om avsättningar som redovisats under särskild underrubrik är hämtade från punkt 15 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. Precis som i 2 § har vi inte tagit med den koppling som i dag finns till LSK. Bestämmelserna infördes år 1967 och ändrades år 1975. Dessförinnan fanns en viss motsvarighet i 29 § 4 mom. KL.

Disponibla pensionsmedel

20 §
Definitionen av disponibla pensionsmedel är hämtad från punkt 15 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL. Den fick i princip sin nuvarande lydelse år 1975 men en motsvarighet kom till år 1967.

Övertagande och upphörande av näringsverksamhet

21 §

Bestämmelsen i *första stycket* om att ersättning i samband med övertagande av pensionsutfästelse skall tas upp som intäkt är hämtad från punkt 15 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes år 1967.

Bestämmelserna i *andra och tredje styckena* om effekterna av att en arbetsgivares näringsverksamhet upphör är hämtade från punkt 15 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelserna infördes år 1967.

26 kap. Näringsbidrag

I skattelagstiftningen finns ett antal bestämmelser som reglerar olika bidrag till näringsidkare. I detta kapitel har samlats bestämmelserna om näringsbidrag och stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL, avgångsvederlag till jordbrukare i punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL och statliga räntebidrag i punkt 17 av anvisningarna till 22 § och punkt 4 av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelserna om byggnadsarbeten i samband med räntebidrag har placerats i 19 kap. om byggnader eftersom de har ett nära samband med övriga bestämmelser om byggnader. Vidare har bestämmelserna om näringsbidrag till totalförsvarspliktiga placerats i 11 kap. tillsammans med bestämmelserna om andra ersättningar till totalförsvarspliktiga.

Bakgrund

Nuvarande regler om näringsbidrag infördes i KL år 1973 (förarbeten, se nedan). I KL och i annan lagstiftning fanns emellertid redan tidigare bestämmelser som reglerade skattefrågorna kring vissa statliga stöd, t.ex. anvisningarna till 19 § KL avseende näringshjälp eller bidrag, lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. (avvecklad SFS 1992:1353) och kungörelsen (1964:99) om ersättning av statsmedel för kostnader till följd av övergången till högertrafik (avvecklad SFS 1982:328).

Vid tillkomsten av 1973 års regler angavs att gemensamt för alla näringsbidrag var att staten i princip utan återbetalningsskyldighet gav näringsidkaren kontanta medel som skulle användas för ett visst ändamål.

Efter år 1973 infördes ett flertal stöd där det förutsattes att återbetalning skulle ske under vissa närmare angivna förutsättningar. Det var därför nödvändigt att skattemässigt reglera stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Regler om sådana stöd infördes år 1983 (förarbeten, se nedan). Redan tidigare hade vissa bestämmelser införts som tog sikte på lån.

Nuvarande bestämmelser om näringsbidrag utgör i huvudsak ett lagfästande av de principer som tidigare hade utvecklats i praxis och som tidigare redovisats vid behandlingen av frågan om beskattning vid övergången till högertrafik (prop. 1964:173). Bidragens beteckning var då statsbidrag. Bestämmelserna togs år 1973 in i anvisningarna till 19 § KL som behandlade statliga bidrag vare sig de utgick till näringsidkare eller andra. År 1983 (förarbeten, se nedan) placerades bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL i samband med att beteckningen statsbidrag ersattes med näringsbidrag och vissa materiella ändringar gjordes. I anvisningspunkten reglerades enbart näringsbidrag och stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till inkomstslaget näringsverksamhet, till punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650). I övrigt skedde enbart mindre förändringar genom skattereformen.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1973 Regler för beskattning av statsbidrag, prop. 1973:190, bet. 1973:SkU71, SFS 1973:1098

1983 Regler om näringsbidrag och stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet, Ds B 1981:17, prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Näringsbidrag

2 §

Definitionen av näringsbidrag finns i punkt 9 första och tredje styckena av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983 som ett förtydligande av vilka organ bidraget skulle komma från för att räknas som näringsbidrag. Vi har lagt till *landsting*, eftersom det klarlagts att de skall likställas med kommuner vid tillämpning av anvisningspunkten (RÅ 1993 ref. 60).

Det kan nämnas att det redan i samband med att de ursprungliga reglerna om statsbidrag infördes i KL år 1973 angavs i förarbetena att reglerna också kunde tillämpas på bidrag från kommuner (prop. 1973:190 s. 9).

I 3 § lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. finns en bestämmelse om att reglerna i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL tillämpas i fråga om stöd som lämnas av Stiftelsen Svenska Filminstitutet till näringsidkare för näringsverksamheten. Den förstnämnda lagen tillkom år 1963 som en följd av ett samma år träffat avtal om bildandet av stiftelsen (prop. 1963:101, bet. 1963:BeU35). Den innehöll ursprungligen särskilda regler för beskattningen av bidrag från stiftelsen och anknytningen till reglerna om näringsbidrag m.m. infördes år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1552). Eftersom stiftelsen i förslaget har tagits in i 7 kap. 16 § som innehåller motsvarigheten till den s.k. katalogen i 7 § 4 mom. SIL, behövs inte längre någon särreglering utan bidrag från stiftelsen omfattas automatiskt av hänvisningen.

3 §

Bestämmelsen om stöd som är förenade med viss återbetalningsskyldighet är hämtad från punkt 9 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes år 1983 men bygger i stora delar på 1973 års bestämmelser.

Syftet med bestämmelsen var att undanröja den oklarhet som fanns tidigare när det gällde att avgöra vilka företagsstöd som skulle behandlas som näringsbidrag (då statsbidrag).

4 §

Bestämmelsen om beskattningen när näringsbidraget använts för en utgift som inte är avdragsgill finns i punkt 9 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1973.

5 §

I paragrafen behandlas näringsbidrag som har använts för en utgift som omedelbart får dras av i näringsverksamheten. Bestämmelserna finns i dag i punkt 9 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1973.

Till bestämmelsen finns också en ordningsföreskrift om när yrkande om senarelagt avdrag skall göras i deklarationen. Enligt punkt 9 fjärde stycket tredje meningen av anvisningarna till 22 § KL skall yrkande om senarelagt avdrag göras i deklarationen för det beskattningsår då yrkande om avdrag annars enligt KL först skulle ha framställts. Det framgår inte klart vilka konsekvenserna blir om den skattskyldige inte yrkar vare sig avdrag eller senareläggning det år han haft utgiften och hur regeln förhåller sig till nuvarande omprövningsregler. Vi är tveksamma till om regeln behövs. Om den inte har karaktären av en materiell regel som medför att rätten till avdrag förloras om yrkande inte framställs utan är att se som en deklarationsregel bör den placeras i LSK, om den skall behållas.

6 §

Av paragrafen framgår hur näringsbidraget skall beskattas om det använts för att anskaffa en tillgång som skrivs av genom årliga värdeminskningsavdrag. Bestämmelsen tar även upp situationen att ett sådant näringsbidrag återbetalas.

Bestämmelserna finns i punkt 9 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1973.

Av paragrafen framgår bl.a. att om bidraget är större än det skattemässiga restvärdet skall skillnaden tas upp som intäkt. Bakgrunden till denna föreskrift är att om bidrag utgick i efterskott och tillgången redan helt eller delvis avskrivits, kunde bidraget överstiga det skattemässiga restvärdet. I ett sådant fall skall alltså det överskjutande beloppet intäktsföras (prop. 1973:190, s. 13). Enligt den nuvarande lydelsen skall en intäkt tas upp om bidraget är större än det ”skattemässiga restvärdet för tillgången”. Med hänsyn till att inventarier avskrivs kollektivt har bestämmelsen ändrats till att bidraget är större än det skattemässiga restvärdet. En sådan kollektiv beräkning förutsattes vid bestämmelsernas tillkomst.

7 §

Paragrafen behandlar den skattemässiga behandlingen av näringsbidrag som används för att anskaffa lager.

Bestämmelsen finns i punkt 9 sjätte stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1973.

8 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse som gör det möjligt för den skattskyldige att bli beskattad för ett näringsbidrag som utgått i förskott först det år då bidraget används.

Bestämmelsen finns i punkt 9 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983.

Bakgrunden till regeln var att det tidigare förelåg en bristande överensstämmelse mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga behandlingen. Ett statsbidrag som lyftes ett visst år men som användes för avsett ändamål först ett senare år fick i redovisningen balanseras till användningsåret. Vid taxeringen ansågs en sådan åtgärd tveksam men genom 1983 års lagstiftning får den skattskyldige även skattemässigt balansera näringsbidraget.

Bestämmelserna om näringsbidrag behandlar inte enbart skatteplikten utan, som framgår av denna paragraf och 5 §, också tidpunkten för den. Vid tiden för bestämmelsernas tillkomst beskattades vissa näringsidkare enligt kontantprincipen. Det gällde t.ex. vissa jordbrukare (inkomst av jordbruksfastighet) och fastighetsägare (inkomst av annan fastighet). Kontantprincipen för näringsverksamhet är numera borta. Som ett historiskt arv innehåller bestämmelserna om näringsbidrag inslag av kontantprincipen. Eftersom man i bestämmelserna om näringsbidrag också behandlar tidpunkten för skatteplikten men inte på ett fullständigt sätt blir även 24 § KL tillämplig. I vilka utsträckning den skall tillämpas är dock oklart. Vidare finns det numera rekommendationer från Bokföringsnämnden (BFN R 5). Sammanfattningsvis kan det finnas skäl att se över bestämmelserna om näringsbidrag i syfte att undersöka i vilken utsträckning en särskild reglering behövs.

Befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet

9 §

Paragrafen innehåller bl.a. en definition av stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Bestämmelsen finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL.

Uttryckliga skattebestämmelser vid eftergift av villkorligt lån med återbetalningsskyldighet infördes år 1983. Bestämmelserna föll tillbaka på äldre förarbetsuttalanden i samband med inrättandet av dåvarande Statens industrifond (prop. 1973:41 s. 129). Vidare hade det år 1978 införts en bestämmelse i anvisningarna till 22 § KL om att statliga lån där återbetalningsskyldigheten var beroende av företagets framtida resultatutveckling eller liknande omständighet inte

skulle anses som skattepliktig inkomst (prop. 1977/78:79, bet. 1977/78:SkU20, SFS 1978:52).

Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet kan vara bidrag eller lån. Den återbetalningsskyldighet som här avses har en annan karaktär än de ofta villkorliga stöd som utgör näringsbidrag. Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet tar inte sikte på sådana villkor för stödets användning och verksamhetens bedrivande som det vid beviljandet av stödet förutsätts att mottagaren skall uppfylla. Återbetalningen kopplas i stället till osäkra framtida händelser.

Enligt vår uppfattning är den nuvarande anvisningspunkten inte riktigt tydlig när det gäller att skilja på vad som är näringsbidrag och stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Det hänger samman med att som näringsbidrag räknas uttryckligen (se 3 §) vissa stöd där återbetalningsskyldigheten är villkorad på visst sätt. I 9 § anges därför att stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet är ett stöd där återbetalningsskyldigheten är villkorad på annat sätt än i 3 §.

10 §

Bestämmelsen om beskattningen av ett efterskänkt (i dag eftergivet) belopp när stödet använts för en utgift som inte varit avdragsgill finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983.

11 §

I paragrafen behandlas fallet att stödet har använts för en utgift som var avdragsgill omedelbart eller i form av värdeminskningsavdrag. Bestämmelsen finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983.

12 §

Paragrafen behandlar extra värdeminskningsavdrag när ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet använts för att anskaffa en tillgång som skrivs av genom värdeminskningsavdrag och stödet efterskänks.

Bestämmelsen finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983.

13 §

Paragrafen innehåller en presumtionsregel att stödet har använts för omedelbart avdragsgilla utgifter. Bestämmelsen finns i punkt 9 åttonde av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983. Vi har lagt till en uttrycklig reglering av effekten: att det efterskänkta beloppet skall tas upp som intäkt.

Statligt räntebidrag för bostadsändamål

14 §

Bestämmelserna i *första stycket* om statlig räntebidrag för bostadsändamål är hämtade från punkt 17 av anvisningarna till 22 § och punkt 4 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelserna tillkom år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833). Tidigare fanns en reglering som innebar att räntebidrag skulle minska avdraget för ränteutgifter.

I *andra stycket* finns en hänvisning till bestämmelserna om byggnadsarbeten i samband med räntebidrag.

Avgångsvederlag till jordbrukare

15 §

Bestämmelserna behandlar statliga bidrag till jordbrukare och finns i dag i punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1967 i samband med regleringar i jordbrukspolitiken (prop. 1967:95, bet. 1967:BevU49, SFS 1967:423). Bestämmelsen har därefter inte ändrats mer än redaktionellt och bl.a. flyttats från punkt 10 av anvisningarna till 21 § KL till punkt 12 av anvisningarna till 21 § KL (SFS 1972:741) och sedan till punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL (SFS 1990:650). Vi är tveksamma till om det för närvarande finns några andra stödformer som kan betraktas som "avgångsvederlag till jordbrukare som upphör med sitt jordbruk" än den s.k. mjölkpensionen enligt förordningen (1982:1283) om avvecklingsersättning till vissa mjölkproducenter och ersättning enligt förordningen (1990:1092) om stöd till vissa skuldsatta jordbrukare. Dessa stöd upphör år 1996. Bestämmelsen kan därför komma att bli onödig.

Familjebidrag till totalförsvarspliktiga

16 §

Paragrafen innehåller en hänvisning till bestämmelserna om näringsbidrag till totalförsvarspliktiga.

27 kap. Periodiseringsfonder

I detta kapitel har vi tagit in de bestämmelser som finns i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. Vi har till stora delar följt den lagens uppbyggnad, men delat upp några paragrafer på flera.

Bakgrund

I förarbetena till 1990 års skattereform redovisades ett förslag till periodiseringsfonder (SOU 1989:34). Detta genomfördes inte, men i propositionen angavs att förslaget skulle utredas vidare (prop. 1989/90:110). Företagsskatteutredningen avstyrkte i sitt första delbetänkande (SOU 1992:67) ett införande av periodiseringsfonder, men en modell presenterades ändå eftersom det enligt direktiven ingick i utredningens uppdrag. Efter att flera remissinstanser framhållit vikten av att införa periodiseringsfonder utreddes dessa vidare och ett nytt förslag lades fram i en departementspromemoria år 1993 (Ds 1993:28). Även detta förslag utsattes för remisskritik och arbetades slutligen om i en proposition som ledde till lagstiftning senare samma år (förarbeten, se nedan). I propositionen framhölls att de föreslagna periodiseringsfonderna underlättar företagens finansiering av investeringar med eget kapital och att de ger en möjlighet till förlustutjämning bakåt som är likartad med den möjlighet som den numera avskaffade surven gav.

Vissa förarbeten

PFL är en ny lag, som har ändrats bara några gånger. När det inte står något i kommentarerna om när en bestämmelse kom till, fanns den med i den ursprungliga lagtexten. Hur bestämmelserna utarbetades framgår under rubriken Bakgrund.

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1993 PFL infördes, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1538

1994 En bestämmelse infördes om när avdrag för avsättning medges i fråga om handelsbolag och vissa justeringar gjordes i bestämmelsen om det justerade resultatet, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:785

Kommentar till paragraferna

Avdrag för avsättningar

1 §

Den grundläggande bestämmelsen i *första stycket* att avdrag får göras för belopp som sätts av till en periodiseringsfond kommer från 1 § PFL.

Formuleringen *belopp som sätts av till en fond* för tanken till att en avsättning skall ha skett i bokföringen. Av 3 § följer emellertid motsatsvis att så inte är fallet för alla skattskyldiga. Uttrycket *sätta av* används i 1 § i stället i en mer allmän bemärkelse för att koppla samman avdraget med den skattemässiga reserveringen. Av dem som inte gör reserveringen i räkenskaperna görs den bara i deklarationen. Denna allmänna betydelse av ordet har använts sedan länge, t.ex. i fråga om ersättningsfonder i ErFL och i dess föregångare liksom i den numera upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. I IL använder vi uttrycket på samma sätt i 28 kap. 1 § i fråga om ersättningsfonder och i 30 kap. 1 § i fråga om expansionsfonder (dagens expansionsmedel, se 30 kap.).

I *andra stycket* undantas vissa typer av företag från tillämpningen. Förvaltningsföretagen lades till bland undantagen år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1887). Också denna bestämmelse kommer från 1 § PFL. Det är endast svenska företag som undantas, men att så är fallet framgår i denna paragraf bara i fråga om värdepappersfonder. För övriga typer av företag framgår det av definitionerna av dem.

2 §

Bestämmelsen att avsättningen görs på delägarnivå i ett svenskt handelsbolag kommer från 2 § tredje stycket PFL. Vi har lagt till att avdraget beräknas för varje delägare för sig. Ett handelsbolags inkomster beräknas normalt för handelsbolaget innan de delas upp på delägarna. Men dessa avsättningar, liksom avsättningar till expansionsfonder i 30 kap., beräknas på delägarnivå. Avsättningar till ersättningsfonder i 28 kap. beräknas däremot för handelsbolaget. Se vidare i kommentaren till 4 §.

3 §

Bestämmelsen i *första stycket* att avdragsrätten för bokföringsskyldiga juridiska personer förutsätter en motsvarande avsättning i räkenskaperna kommer från 2 § andra stycket PFL.

Bestämmelsen i *andra stycket* om handelsbolag kommer från 2 § tredje stycket PFL. Den infördes år 1994.

4 §

Bestämmelsen om att varje års avsättning bildar en egen fond kommer från 2 § första stycket PFL.

Vi har lagt till uttrycket *i näringsverksamheten*. Det skulle egentligen inte behövas eftersom inkomsterna beräknas för varje näringsverksamhet för sig. Men för att man inte skall tro att en fysisk person som beskattas för flera näringsverksamheter bara skall ha *en* gemensam periodiseringsfond per år, även om näringsverksamheterna beskattas var för sig, har uttrycket lagts till.

Beloppsgränser

5 §

Beloppsgränsen för juridiska personer kommer från 3 § första stycket PFL. Uttrycket *inkomsten* har ersatts med *överskottet av näringsverksamheten* eftersom det är så vi uttrycker det positiva slutresultatet i IL. Vidare har uttrycket *under beskattningsåret* utelämnats eftersom det naturligtvis är beskattningsårets överskott som avses om det inte står något annat.

6 §

Beloppsgränsen för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag kommer från 3 § andrafjärde styckena PFL. Bestämmelsen ändrades år 1994 genom att några poster togs bort.

Uttrycket *det för periodiseringsfond justerade resultatet* är nytt i detta sammanhang. Det finns i dag ett justerat resultat i fråga om räntefördelning (se 31 kap.). Eftersom det är samma resultat som justeras i dessa båda system har vi valt att bygga på samma uttryck. Detsamma gäller i bestämmelserna om expansionsfond. Justeringsposterna är emellertid inte identiska i de tre systemen. Vi använder därför uttrycken: det för periodiseringsfond justerade resultatet, det för expansionsfond justerade resultatet och det för räntefördelning justerade resultatet.

Inte heller i denna paragraf skriver vi in att vi avser beskattningsårets resultat samt avdrag och intäkter (jfr kommentaren till 5 §).

Återföring av anvdragen

7 §

Huvudregeln om när avdrag för avsättning till en periodiseringsfond senast skall återföras till beskattning kommer från 4 § PFL. Lydelsen korrigerades år 1994 i samband med att bestämmelsen i den föreslagna 3 § andra stycket lades till.

Dagens lydelse utgår från beskattningsåret. Vi har bytt det till taxeringsåret för att ändring av räkenskapsåret inte skall påverka när återföring skall ske. Det leder också till att bestämmelsen får mer likhet med bestämmelsen om återföring av ersättningsfonder i 28 kap. 19 §.

Andra meningen i första stycket har vi lagt till för att förtydliga vad som gäller om taxering av näringsverksamheten inte sker ett visst år på grund av förlängning av räkenskapsår.

I *andra stycket* hänvisas dels till bestämmelser om återföring tidigare än enligt första stycket, dels till bestämmelser om när fonderna får överföras till annan verksamhet.

8–10 §§

Bestämmelserna om i vilka situationer en periodiseringsfond omedelbart skall återföras till beskattning kommer från 5 § PFL. Den paragrafen ändrades senast år 1994 (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1888) genom att det lades till en ny punkt om återföring om skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan upphör eller om inkomsten undantas på grund av dubbelbeskattningsavtal. Vi har delat upp bestämmelserna på tre paragrafer för olika typer av skattesubjekt, för att det tydligare skall framgå vad som gäller.

I *8 §* har placerats de bestämmelser som gäller för *juridiska personer*.

Vi har övervägt behovet av en sådan bestämmelse som finns i första punkten i 5 § PFL, att ”den skattskyldige har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till”. Så länge en svensk juridisk person inte har upphört finns näringsverksamheten kvar, men när det gäller en begränsat skattskyldig juridisk person som upphör med den enda verksamhet den har i Sverige så upphör den att bedriva näringsverksamheten. Vi tar därför med en bestämmelse i *den första punkten* om återföring när den juridiska personen upphör att bedriva näringsverksamheten.

Bestämmelserna om att fonden skall återföras om ett handelsbolag har slutat att bedriva näringsverksamhet eller om delägaren har avyttrat sin andel, skall inte tillämpas av svenska juridiska personer.

De har ju kvar sin egen verksamhet där fonderna kan finnas kvar och båda verksamheterna finns ju i samma näringsverksamhet. Men om det är en begränsat skattskyldig juridisk person som i Sverige bara har inkomst från handelsbolaget bör avdragen återföras om handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten eller om andelen avyttras, se *andra punkten*. Vi har lagt till "eller övergår till en ny ägare på något annat sätt" eftersom det är uppenbart att bestämmelsen skall gälla också vid benefika överlåtelser.

Vidare finns i *tredje och fjärde punkterna* den bestämmelse som infördes år 1994 (se första stycket ovan) om skattskyldigheten för inkomsten av näringsverksamheten upphör eller om inkomsten undantas på grund av ett dubbelbeskattningsavtal. Bestämmelsen har delats upp på två punkter.

Slutligen har vi tagit med bestämmelser om fusion, likvidation respektive konkurs, se *femte–sjunde punkterna*. Vi har ändrat formuleringen i den sista punkten om konkurs. Någon ändring av den tidpunkt som gäller är inte avsedd.

I *9 §* finns de bestämmelser som gäller för *enskilda näringsidkare*.

I *den första punkten* står det att "han upphör att bedriva näringsverksamheten". Återföringen får således inte vänta tills han upphör att bedriva andra näringsverksamheter, t.ex. såsom delägare i ett svenskt handelsbolag.

Även för enskilda näringsidkare finns en bestämmelse om återföring när skattskyldigheten upphör och en när inkomsten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett dubbelbeskattningsavtal, *andra och tredje punkterna*. Också om den skattskyldige försätts i konkurs skall avdragen återföras, *fjärde punkten*.

Slutligen finns *i 10 §* de bestämmelser som gäller för *en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag*.

Också i denna paragraf finns i *den första punkten* uttrycket "upphör att bedriva näringsverksamheten". Om handelsbolaget har en självständig verksamhet i utlandet samtidigt som det bedriver verksamhet i Sverige finns det två näringsverksamheter.

I *den andra punkten* står det i dag att "en andel i ett handelsbolag avyttras". Vi har lagt till "eller övergår till en ny ägare på något annat sätt" eftersom det är uppenbart att bestämmelsen skall omfatta också benefika överlåtelser.

I *tredje och fjärde punkterna* finns det bestämmelser vid skattskyldighetens upphörande och när inkomsten av näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett dubbelbeskattningsavtal.

När det gäller *femte och sjätte punkterna* står det i dag att avdrag skall återföras om beslut har fattats att det företag som innehar fond

skall träda i likvidation eller om beslut har meddelats att den skattskyldige skall försättas i konkurs. Här har vi föreslagit en utvidgad tillämpning så att avdragen skall återföras också om handelsbolaget träder i likvidation eller försätts i konkurs. Vi har ändrat formuleringen i den sista punkten om konkurs. Någon ändring av den tidpunkt som gäller är inte avsedd.

I vilka fall fonderna får övertas

I PFL finns två paragrafer om övertagande av periodiseringsfonder och i ExmL finns fem paragrafer om övertagande av expansionsmedel (se 30 kap. där vi använder uttrycket expansionsfonder i stället för expansionsmedel). Vi har strävat efter att bygga upp dessa båda kapitel på ett likartat sätt. Vi har konstaterat att det råder betydande olikheter i fråga om i vilka situationer de två typerna av fonder får övertas. Vi kan inte i alla fall förstå varför dessa olikheter finns. Som exempel kan nämnas att expansionsmedel får överföras när en enskild näringsidkare överlåter samtliga realtillgångar i näringsverksamheten till ett handelsbolag, men periodiseringsfonden får inte överföras i den situationen. Ytterligare ett exempel är att man har ansett det överflödigt att ha en bestämmelse om överföring av expansionsmedel när näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag, men i fråga om periodiseringsfond finns en sådan bestämmelse. Vi har funderat på att göra reglerna mer enhetliga, men har med hänsyn till omfattningen av ändringarna funnit att det lämpligen bör ske i en annan ordning. Vi har därför i huvudsak bara tagit med de bestämmelser som finns i dag.

I 6 § PFL uppställs som villkor för överföring att uttagsbeskattning inte sker. Däremot finns det inte någon motsvarighet till det krav på ägarsamband som finns i fråga om expansionsmedel. Inte heller krävs att förvärvaren skall vara skattskyldig i Sverige. I sådana fall sker oftast uttagsbeskattning. Om en enskild näringsidkare överlåter en näringsverksamhet som består bara av en fastighet eller överlåtelsen sker till marknadspris, sker det dock inte någon uttagsbeskattning. Vi har förutsatt att avsikten varit att periodiseringsfonder skall få övertas bara om det föreligger sådana omständigheter som utgör skäl mot uttagsbeskattning och utformat 11–13 §§ i enlighet med detta.

Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

11 §

Bestämmelsen om att periodiseringsfonder får övertas när en enskild näringsidkare överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag kommer från 6 § PFL. Paragrafen ändrades år 1995, men det var bara en teknisk justering (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1631).

Angående uttrycket "det finns särskilda skäl mot uttagsbeskattning" se i kommentaren före denna paragraf.

Dagens motsvarighet gäller inte för dödsbon. Vi kan inte se varför denna bestämmelse inte skall gälla för dem. De bestämmelser som gäller för enskilda näringsidkare tillämpas också för dödsbon, se 4 kap. och särskilt kommentaren till 4 kap. 2 §. För att också dödsbon skall omfattas gör vi inte något undantag för dem.

I 6 § PFL står det att om sådana överföringar sker "anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig". Lagrådet var kritiskt till detta uttryck när lagen infördes (prop. 1993/94:50 s. 431) och ansåg att det hade varit att föredra om konsekvenserna av en tillämpning av bestämmelsen hade framgått tydligare än genom det berörda uttrycket. Vi har därför valt att skriva ut vad uttrycket innebär om det går (se avsnitt 2.4.2 om skattemässig kontinuitet). I denna paragraf, liksom i de följande, skriver vi att fonderna får övertas eller föras över till en ny ägare. I 15 § tar vi sedan in en bestämmelse som ytterligare reglerar vad som gäller för den som övertar fonden.

Från handelsbolag till aktiebolag

12 §

Bestämmelsen om att periodiseringsfonder får övertas när verksamheten i ett handelsbolag förs över till ett aktiebolag kommer från 6 § PFL.

Även i denna paragraf har vi ändrat till "och det finns särskilda skäl mot uttagsbeskattning" samt tagit bort uttrycket "anses som en skattskyldig", se under kommentaren före 11 § respektive till 11 §.

Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet

13 §

Också bestämmelsen om att periodiseringsfonderna kan föras över från ett handelsbolag till en enskild näringsverksamhet kommer från 6 § PFL.

I denna paragraf är det inte fråga om någon som övertar fonden, varför bestämmelsen i 15 § inte gäller. I stället har vi här skrivit in effekterna, nämligen att avsättningarna och avdragen skall anses vara gjorda i den enskilda näringsverksamheten de taxeringsår då delägaren gjorde avdragen.

Även i denna paragraf har vi ändrat till "och det finns särskilda skäl mot uttagsbeskattning", se under kommentaren före 11 §.

I likhet med bestämmelsen i 11 § gäller denna bestämmelse inte för dödsbon i dag. Men också här låter vi bestämmelsen omfatta dödsbon.

Från juridisk person till annan juridisk person

14 §

Bestämmelsen om övertagande av periodiseringsfonder vid olika fusioner, ombildningar och övertaganden kommer från 7 § PFL. Här har vi tagit bort uttrycket "anses som ett företag", se under kommentaren till 11 §.

I *den tredje strecksatsen* skriver vi ut vad som avses – överlåtelse av ett ömsesidigt livförsäkringsföretags försäkringsbestånd till ett försäkringsaktiebolag – i stället för att hänvisa till 6 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler vid omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. Bestämmelsen i den paragrafen är av övergångskaraktär, varför det inte är lämpligt att hänvisa dit.

I 7 § PFL finns ytterligare två situationer med. Det är för det första övertaganden som avses i 5 § lagen om inkomstskatteregler vid omstruktureringar inom den finansiella sektorn m.m. Bestämmelsen handlar om att ett utländskt bankföretag övertar hela den rörelse som bedrivs av ett bankaktiebolag som har bildats före den 1 augusti 1990 och som ägs direkt eller indirekt av det utländska bankföretaget. Vi föreslår att bestämmelser om dessa övertaganden slopas (se kommentaren till 39 kap. 15 §). För det andra nämns ombildningar och tillskott enligt 2 § respektive 3 § första meningen lagen (1994:758) om ombildning av landshypoteksinstitutionen. Den bestämmelsen infördes år 1994 (prop. 1993/94:216, bet.

1993/94:NU27, SFS 1994:762). Ombildningen skedde den 1 januari 1995 varför bestämmelsen inte längre behövs.

Det som fortfarande kan behövas när det gäller dessa två situationer är en bestämmelse som säger att det övertagande företaget skall anses ha gjort avsättningen och avdraget det taxeringsår då överlåtaren gjorde avdrag. I annat fall skulle det inte vara reglerat när en återföring senast skall ske. En sådan bestämmelse behövs så länge fonderna finns kvar, men inte längre. Vi tar därför in en sådan paragraf i övergångsbestämmelserna.

Effekter hos den som övertar fonderna

15 §

I 6 och 7 §§ PFL står att överlåtaren och övertagaren skall anses som en skattskyldig respektive som ett företag. (Angående dessa uttryck, se avsnitt 2.4.2 under rubriken Skattemässig kontinuitet.) Det som kan ha betydelse att veta för övertagaren är bara att han själv anses ha gjort avsättningarna och avdraget för dem samt vid vilka tidpunkter avdragen skall anses ha gjorts, för att avgöra när fonderna senast måste återföras enligt 7 §. Vi har därför skrivit ut detta och samlat bestämmelserna på ett ställe på samma sätt som i 28 kap. 26 § om ersättningsfonder.

28 kap. Ersättningsfonder

I detta kapitel har vi tagit in de bestämmelser som finns i lagen (1990:663) om ersättningsfonder. Vi har till stora delar följt den lagens uppbyggnad, men har delat upp några paragrafer.

I 12 § ErFL finns det en bestämmelse om vilka uppgifter den som har en ersättningsfond skall lämna i sin självdeklaration. Det är en förfarandebestämmelse som bör flyttas till LSK.

Bakgrund

ErFL infördes vid 1990 års skattereform. Den motsvarar i stort lagen (1981:296) om eldsvådefonder. ErFL innehåller vidare vissa uppskovssituationer som fanns i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Dessa båda lagar har i sin tur föregåtts av ett antal liknande lagar.

Vissa förarbeten

ErFL är en relativt ny lag som inte har genomgått några större förändringar. De flesta paragraferna är oförändrade sedan ErFL:s tillkomst. Om det inte finns någon uppgift om förarbetena till en paragraf så har den tillkommit i samband med införandet av ErFL. I vissa fall har paragrafen i ErFL ett ursprung i en tidigare lag. För att hitta förarbetena till detta får läsaren söka i förarbetena till ErFL.

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1978 Lagen om uppskov med beskattning av realisationsvinst infördes, prop. 1978/79:54, bet. 1978/79:SkU16, SFS 1978:970; lagen upphävd genom SFS 1990:680

1981 Lagen om eldsvådefonder infördes, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:296; lagen upphävd genom SFS 1990:690

1990 ErFL infördes, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:663

1993 Bl.a. förvärvskällebegreppet ändrades, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1569

Kommentar till paragraferna

Avdrag för avsättningar

1 §

I *första stycket* slås fast att avdrag får göras för belopp som sätts av till ersättningsfonder. Motsvarande bestämmelse finns i dag i 1 § första stycket ErFL.

Uttrycket *sätts av till en fond* används också i några andra kapitel. I kommentaren till 27 kap. 1 § har vi kommenterat formuleringen.

I *andra stycket* undantas vissa rättigheter, anslutningsavgifter m.m. från begreppet inventarier. Motsvarande bestämmelse finns i 1 § fjärde stycket sista meningen ErFL. Stycket inleds med en definition av diverse begrepp, bl.a. inventarier, byggnader och djurlager. En sådan definition behövs inte när bestämmelserna tas in i IL.

2 §

Bestämmelsen om att avdraget skall beräknas för handelsbolaget kommer från 1 § andra stycket ErFL. Egentligen följer det redan av huvudprincipen att inkomsterna i ett handelsbolag räknas ut för handelsbolaget innan de delas upp på delägarna. Vi tar emellertid med en sådan bestämmelse för att markera den skillnad som finns mot andra fonder. När det gäller periodiseringsfonder och expansionsfonder (dagens expansionsmedel, se 30 kap.) beräknas dessa nämligen för varje delägare för sig.

För att bestämmelserna i detta kapitel skall passa in också på delägare i handelsbolag har bestämmelserna skrivits i neutral form, se t.ex. 1 och 4–6 §§.

3 §

Bestämmelserna om avsättning i räkenskaperna kommer från 1 § tredje stycket ErFL.

Ersättningar som ger rätt till avdrag

4 §

Bestämmelsen om ersättningar på grund av brand eller annan olyckshändelse är hämtad från 2 § första stycket ErFL.

5 §

Bestämmelserna i *punkterna 1–4* om ersättning vid tvångsavyttringar, rationaliseringar m.m. finns i dag placerade i 2 § andra stycket ErFL. Före ErFL:s tillkomst fanns en liknande bestämmelse i 2 § första stycket lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Att ersättning för inventarier kunde grunda rätt till avdrag fördes in genom ErFL.

Bestämmelsen i *punkten 5* om engångsersättningar vid inskränkningar i förfoganderätten enligt naturvårdslagen eller vissa andra författningar finns placerad i 2 § tredje stycket ErFL. Före ErFL:s tillkomst fanns en liknande bestämmelse i 2 § andra stycket lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Att detta anses som avyttring framgår av 43 kap. 6 och 7 §§.

6 §

Bestämmelsen om undantag för byggnader, markanläggningar och mark som är lagertillgångar finns i 2 § fjärde stycket ErFL. I avsnitt 2.4.2 finns en motivering till varför begreppet *omsättningstillgång* har bytts ut mot *lagertillgång*.

Avdragets storlek

7 §

Begränsningen i *första stycket* att avdraget inte får överstiga den skattepliktiga ersättningen kommer från 3 § första stycket första meningen ErFL. Bestämmelsen ändrades senast när förvärvskällebegreppet ändrades år 1993.

Bestämmelsen i *andra stycket* med en spärregel för avdraget för fastigheter kommer från 3 § första stycket sista meningen ErFL. Bestämmelsen infördes i samband med 1990 års skattereform.

I *tredje stycket* har vi tagit in en erinran om den bestämmelse som finns i 13 kap. 7 § andra stycket om att enskilda näringsidkare kan välja att ta upp kapitalvinsten i näringsverksamheten. Det gäller emellertid inte när fysiska personer redovisar inkomst från andel i handelsbolag, se kommentaren till 13 kap. 5 §. Det som sagts om enskilda näringsidkare och fysiska personer tillämpas också för dödsbon (se 4 kap. och särskilt kommentaren till 4 kap. 2 §).

8 §

Bestämmelsen om att avdraget skall minskas när den skattskyldige har fått ett extra högt avdrag för värdeminskning är hämtad från 3 § första stycket andra meningen ErFL. (I prop. 1980/81:68 har frågan behandlats på s. 224 f.)

9 §

Spärregeln för avdrag för lager kommer från 3 § andra stycket ErFL. Bestämmelsens tillämpningsområde begränsades kraftigt när ErFL kom till i och med att bestämmelserna om lager begränsades till att gälla för djurlager i jordbruk och renskötsel. (I prop. 1980/81:68 finns bestämmelsen kommenterad på s. 225 f.)

Ianspråktagande av fonderna

Vad fonderna får tas i anspråk för

10–13 §§

Bestämmelserna om vad ersättningsfonderna får tas i anspråk för är hämtade från 4 § ErFL.

När ianspråktagande får ske

14 §
Bestämmelserna om vilket beskattningsår en ersättningsfond får tas i anspråk är hämtade från 5 § första stycket ErFL. Begreppet "bokslutsdagen" ersätts med "det beskattningsår då avsättningen gjordes" bl.a. med hänsyn till att avsättning i ett bokslut inte alltid sker. Någon materiell ändring åsyftas inte.

15 §
Paragrafen innehåller en bestämmelse om att vid arbeten som hänför sig till flera beskattningsår får fonden tas i anspråk under det sista året. Den är hämtad från 5 § andra stycket ErFL. Bestämmelsen är ett undantag från en huvudprincip, som inte är uttryckt i lagen, att fonden skall tas i anspråk under det år då tillgångar anskaffas och arbeten utförs eller kostnaderna i övrigt skall redovisas i bokföringen enligt god bokföringssed. (När lagen om eldsvådefonder kom till kommenterades en motsvarande bestämmelse i prop. 1980/81:68 på s. 227.)

Turordning

16 §
Bestämmelsen om i vilken ordning olika avsättningar till en fond skall anses ha tagits i anspråk är hämtad från 8 § ErFL. Vi har lagt till "till samma slags ersättningsfond" sist i paragrafen, för att förtydliga innehållet. Att detta är tanken framgår av specialmotiveringen till 8 § ErFL (prop. 1989/90:110 s. 765).

Beskattningskonsekvenser när fonderna tas i anspråk

17 och 18 §§
Bestämmelserna om beskattningskonsekvenserna av att fonderna tas i anspråk är hämtade från 7 § ErFL.

Återföring av avdragen

19 och 20 §§

Bestämmelserna om när ett avdrag för avsättning till en ersättningsfond skall återföras till beskattning är hämtade från 9 § första–tredje och femte styckena ErFL.

I dagens lagtext står det att *fonden* skall återföras. Vi skriver i stället att *avdraget* skall återföras, det är ju det som har minskat den beskattade inkomsten. Det leder också till att vi får ett enhetligt uttryckssätt i detta kapitel och kapitlen om periodiseringsfonder och expansionsfonder.

Uppställningen i vårt förslag är något annorlunda än dagens uppställning. I *19 §* har "tre-års-bestämmelsen" och undantaget från denna tagits in. I andra meningen i paragrafen har vi lagt till en bestämmelse om vad som gäller om taxering av näringsverksamheten inte sker ett visst år på grund av förlängning av räkenskapsår. (En föregångare till dispensregeln i andra stycket av 19 § finns kommenterad i prop. 1980/81:68 s. 229.)

Övriga bestämmelser har samlats i *20 §*. *Punkterna 5 och 6* infördes först år 1994 (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1882). I *punkt 9* har vi ändrat uttryckssätt från "beslut har meddelats att den skattskyldige skall försättas i konkurs" till "den som innehar fonden försätts i konkurs". Någon ändring av tidpunkten är inte avsedd. När vi ändrar uttrycket "den skattskyldige" till "den som innehar fonden" är det för att bestämmelsen skall omfatta också handelsbolag.

21 §

Bestämmelserna om i vilka inkomstslag vissa återföringar skall tas upp är hämtade från 9 § fjärde stycket ErFL. De kom till genom 1990 års skattereform och ändrades senast när man ändrade förvärvskällebegreppet år 1993.

Att det som sägs om fysiska personer och enskilda näringsidkare också skall tillämpas för dödsbon framgår av 4 kap. (se särskilt kommentaren till 4 kap. 2 §). I dagens lagtext nämns inte dödsbon. De bör emellertid omfattas eftersom de omfattas av 13 kap. 7 §.

22 §

Bestämmelsen om ett särskilt tillägg vid återföring är hämtad från 10 § ErFL. Den bestämmelsen ändrades i samband med att förvärvskällebegreppet ändrades år 1993.

I vilka fall fonderna får övertas

23 §
Bestämmelserna om rätt att överta fonder utan tillstånd finns i dag placerade i 9 § sjätte stycket ErFL. De ändrades år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1347) och år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:783).

24 §
Bestämmelsen om tillstånd att överta fonder i samband med arv, testamente eller bodelning finns i dag i 9 § tredje stycket ErFL. (En motsvarande bestämmelse finns kommenterad i prop. 1980/81:68 s. 229.)

25 §
Bestämmelsen om möjligheten att överta fonder inom koncerner är hämtad från 11 § första och andra styckena ErFL. En motsvarande möjlighet infördes första gången i lagen om eldsvådefonder (prop. 1980/81:68 s. 230). Bestämmelsen ändrades senast år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:783) då man skrev in i lagtexten att det är skattemyndigheten som får medge att ett sådant övertagande sker.

Vi har i första meningen lagt till att ersättningsfonden får övertas helt eller delvis. Det framgår inte av lagtexten i dag, men i förarbetena står att vad som sägs om att ersättningsfond kan övertas gäller också del av sådan fond (prop. 1989/90:110 s. 765).

I andra stycket har vi bytt ut ordet *skadeförsäkringsanstalt* mot *skadeförsäkringsföretag* eftersom det senare begreppet numera genomgående används i skattelagstiftningen.

Effekter hos den som övertar fonderna

26 §
Bestämmelsen om när en övertagen fond skall anses avsatt är hämtad från 9 § tredje stycket sista meningen och sjätte stycket sista meningen samt 11 § tredje stycket ErFL. I 9 § används uttrycket ”det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget” och i 11 § ”den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen”. Eftersom beskattningsåren kan vara olika hos överlåtaren och övertagaren och eftersom det är svårt att tala om en tidpunkt då avsättningen gjordes väljer vi det mer neutrala uttrycket ”den taxering då avdraget gjordes”.

Överklagande

27 §

I paragrafen finns en bestämmelse om hur vissa beslut av skattemyndigheten får överklagas. Bestämmelsen finns i dag i 13 § ErFL.

29 kap. Upphovsmannakonto

Kapitlet innehåller bestämmelserna om upphovsmannakonto. Dessa finns i dag i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto och bygger i stor utsträckning på skogskontobestämmelserna som har placerats i 21 kap. om skogsfrågor. I slutet av kommentaren behandlas vissa frågor om uppgiftslämnande rörande upphovsmannakonto.

Bakgrund

Syftet med lagstiftningen om upphovsmannakonto var att öka möjligheterna till skattemässig resultatutjämning för konstnärer m.fl eftersom inkomsterna kunde variera kraftigt mellan åren samtidigt som möjligheterna till lagernedskrivning och överavskrivning på inventarier bedömdes som mindre än för andra näringsidkare. En förutsättning ansågs vara att den inkomst som kunde bli föremål för fördelning lätt skulle kunna avgränsas från annan inkomst. Denna möjlighet finns för upphovsmannaintäkter som någon haft i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen).

Bestämmelserna om upphovsmannakonto infördes år 1979. De har sedan tillkomsten bara genomgått tekniska följdändringar till annan lagstiftning. I kommentaren skriver vi därför ofta ingenting om förarbetena.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1979 Upphovsmannakontolagen, SOU 1977:86 och 87, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:611 och 825

1990 Årlig beskattning av ränta, 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:679

1992 Byte av bank utan skattekonsekvenser, prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1348

Kommentar till paragraferna

1 §

Liksom i fråga om skogskonto har vi utformat reglerna så att avdrag medges för insättningen, inte som i dag att uppskov medges, se kommentaren till 21 kap. 22 §.

Bestämmelserna i paragrafen är hämtade från 1 § första stycket UmkL. Bestämmelserna kom till år 1979.

Före år 1994 reglerades fotografers rättigheter till sina bilder inte genom upphovsrättslagen utan genom lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild. Eftersom uppskovsrätten var knuten enbart till upphovsrättslagen var fotografiska verk alltså undantagna från uppskov.

År 1994 integrerades rätten till fotografier i upphovsrättslagen. För att inte även fotografiska verk skulle falla in under uppskovsreglerna ändrades förutsättningarna för uppskov (prop. 1993/94:109, bet. 1993/94:LU16, SFS 1994:192).

Vad som gäller för en enskild näringsidkare, tillämpas – om inte annat sägs – också för dödsbo (4 kap. 1 och 2 §§). Den ursprungliga bestämmelsen om att uppskov inte medges "om den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret" har därför anpassats till IL:s systematik.

Genom att vi använder begreppet enskild näringsidkare behövs inte nuvarande undantag för handelsbolag.

Bestämmelser om när redan innestående medel på upphovsmannakonto skall tas upp till beskattning på grund av dödsfall finns i 11 §.

2 §

Bestämmelsen om uttagna medel är hämtad från 10 § tredje stycket UmkL och har funnits med sedan år 1979.

3 §

Bestämmelsen innehåller vissa förutsättningar för avdrag och är hämtad från 3 § UmkL. Dessa förutsättningar har inte några motsvarigheter i skogskontolagstiftningen.

Avdragets storlek

4 §

Bestämmelsen om högsta och lägsta belopp för avdrag är hämtad från 2 § första stycket och 6 § UmkL. Bestämmelserna har inte ändrats sedan de infördes år 1979. Bestämmelsen om högsta avdrag i *första stycket första strecksatsen* är ny. Den behövs på grund av den nya utformningen som ett avdrag i stället för ett uppskov.

I dag finns bestämmelserna om lägsta belopp för uppskov (2 §) och högsta belopp för uppskov (6 §) i skilda paragrafer. Bestämmelserna har förts samman till en paragraf för att läsaren skall få en bättre överblick över beloppsgränserna.

Insättning på kontot

5 §

Bestämmelsen om att insättning får göras på upphovsmannakonto i endast en bank är hämtad från 5 § UmkL. Enligt förarbetena är det däremot ingenting som hindrar att flera konton används ".... så länge inbetalningarna sker hos en enda bank" (prop. 1978/79:210 s. 140). Vi har anpassat motsvarande bestämmelse om skogskonto till denna, se kommentaren till 21 kap. 32 §.

6 §

Bestämmelsen om senaste inbetalningstidpunkt är hämtad från 2 § första stycket UmkL. Bestämmelsen har funnit sedan UmkL:s tillkomst men har genomgått följdändringar när lagstiftningen om deklaration ändrats. Senast ändrades den år 1994 på grund av att beteckning *allmän självdeklaration* byttes ut mot *särskild självdeklaration* (prop. 1993/94:152, bet. 1993/94:SkU32, SFS 1994:494). Vi har använt enbart beteckningen *självdeklaration*, eftersom det är onödigt med en närmare bestämning.

7 §

Bestämmelserna om ränta på upphovsmannakonto är hämtad från 7 § UmkL. Liksom motsvarande bestämmelser för skogskontot infördes de genom 1990 års skattereform.

I nuvarande 7 § UmkL föreskrivs att räntesatsen för medel på upphovsmannakonto bestäms av banken. Bestämmelsen har sin motsvarighet i skogskontolagstiftningen. Det får anses vara en obehövlig upplysning att det är banken som fastställer räntevillkoren.

Bestämmelsen liksom motsvarande föreskrift för skogskontot har därför tagits bort (jfr kommentaren till 21 kap. 35 §).

Av 2 § UmkL framgår att med bank avses Riksbanken, affärsbank, sparbank och medlemsbank. Eftersom upphovsmannakontobestämmelserna inte definierar bank på något annat sätt än i bankrörelselagen (1987:617) behövs inte bestämmelsen i UmkL (jfr kommentaren till 21 kap. 22 §). Däremot bör det framgå att med bank avses svensk bank eller utländsk banks filial här i landet (jfr 21 kap. 35 §).

Enligt 13 § UmkL kan regeringen förordna att en bank som inte följer bestämmelserna i lagen eller i föreskrifter som har utfärdats med stöd av lagen inte vidare skall få ta emot medel på upphovsmannakonto. Vi har föreslagit att förebilden till denna bestämmelse i skogskontolagstiftningen skall tas bort eftersom den är otidsenlig (jfr kommentaren till 21 kap. 22 §). Vi föreslår att regeln tas bort även för upphovsmannakontots del.

Uttag från kontot

8 §

Bestämmelserna om uttag är hämtade från 8 och 9 §§ lagen om UmkL.

Enligt nuvarande bestämmelser i 8 § UmkL får uttag av medel göras efter *utgången av november månad* det år då frågan om uppskov har prövats vid taxeringen i första instans. Emellertid får skogskontomedel, enligt 6 § SkkL, tas ut tidigast *fyra månader* efter inbetalningsdagen.

I det betänkande som låg till grund för uppskovsförfarandet avseende upphovsmannaintäkter föreslogs att uttag skulle få göras tidigast fyra månader efter inbetalningsdagen enligt mönster från skogskontot (SOU 1977:86). I propositionen (prop. 1978/79:210 s. 141) föreslogs i stället att uttag skulle få ske tidigast efter utgången av november månad taxeringsåret, vilket överensstämde med förslaget om allmänt investeringskonto (SFS 1979:610), en lagstiftning som numera är avvecklad (SFS 1990:685).

I allt väsentligt bygger upphovsmannakontot på skogskontolagstiftningen. Vi har strävat efter att ytterligare samordna bestämmelserna. Några skäl till varför uttagsreglerna för de båda systemen skall skilja sig åt har inte kommit fram. Enligt vår bedömning bör bestämmelserna om uttag stämma överens och därför föreslås att även för upphovsmannakonto skall uttag få ske tidigast fyra månader efter insättningen.

Av nuvarande lydelse av 9 § UmkL framgår att sedan fem år förflutit skall banken betala ut de till beskattningsåret hänförliga medlen, häri inbegripet *upplupen ränta*, som fortfarande innestår på upphovsmannakonto. Sedan 1990 års skattereform utgår skatt på ränta på bl.a. upphovsmannakonto. Vid varje tillfälle då ränta tillgodoräknas ett konto skall banken för kontoinnehavarens räkning innehålla skatt på räntan (5 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.). Det betyder att *upplupen ränta* som är hänförlig till ett visst års insättning till upphovsmannakonto, enligt den terminologi som används för skogs- och upphovsmannakonto, i stället bör betecknas som *resterande ränta* eftersom banken har innehållit skatt under tidigare år och dessutom skall innehålla skatt för den ränta som tillgodoräknas dessa medel på grund av utbetalningen. Av 6 § andra stycket SkkL framgår att sedan ett visst antal år förflutit skall banken betala ut kvarstående medel. Att kvarstående medel även innefattar resterande ränta torde framgå av den föreslagna 9 § där det sägs att avdraget skall återföras och och resterande ränta skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet det beskattningsår då utbetalning från upphovsmannakontot sker eller skulle ha skett enligt 8 § andra stycket. Som tidigare framgått innehåller 9 § UmkL en föreskrift om att banken sedan viss tid förflutit skall betala ut hänförliga medel, häri inbegripet upplupen ränta, som fortfarande innestår på upphovsmannakonto. På liknande sätt som i SkkL (8 §) borde det redan av 10 § UmkL framgå att även resterande ränta skall betalas ut. Bestämmelsen har därför anpassats till vad som föreskrivs om skogskonto nämligen att kvarstående medel skall betalas ut. Vidare sägs inte uttryckligen att kvarstående medel innefattar resterande ränta eftersom det får anses framgå av nuvarande 10 § (föreslagna 9 §).

9 §

Bestämmelsen om beskattning av uttagna belopp m.m. är hämtad från 10 § första och andra styckena UmkL.

Bestämmelsen infördes år 1979 med undantag för vad som sägs i *andra stycket* om resterande ränta som infördes genom 1990 års skattereform.

Byte av bank

10 §

Bestämmelsen om byte av bank i *första stycket* är hämtad från 10 § fjärde stycket UmkL.

Andra stycket innehåller en ordningsregel om att den överförande banken skall lämna den mottagande banken de uppgifter som behövs för att den mottagande banken skall kunna fullgöra sina skyldigheter. Denna bestämmelse är hämtad från 12 § UmkL.

Bestämmelserna infördes år 1992.

Bakgrunden till förändringen var att enligt praxis beskattades en kontoinnehavare som bytte bank eftersom det var fråga om uttag. Möjligheten att byta bank utan skattekonsekvenser infördes år 1988 för skogskonto (jfr 21 kap. 38 §). Ändringarna i UmkL skedde efter mönster från skogskontot.

Överlåtelse, pantsättning, utflyttning och dödsfall

11 §

Bestämmelsen om beskattning vid överlåtelse av kontomedel m.m. är hämtad från 11 § UmkL.

Deklarationsfrågor m.m.

Av 12 § UmkL framgår att en skattskyldig som begär uppskov med beskattning skall foga utredning till självdeklarationen på en blankett som fastställts av RSV samt besked från banken om insättningen. Bestämmelser som tar sikte på taxering och frågor kring taxering bör inte finnas i IL utan föras över till LSK.

I 9 a § SkkL finns en föreskrift om att banken skall lämna uppgift till skattemyndigheten om medel som betalas ut från konto samt om banken fått kännedom om överlåtelse eller pantsättning av skogskontomedel. I UmkL finns inte några motsvarande bestämmelser. Det kan diskuteras om inte dessa föreskrifter borde gälla även för upphovsmannakonto. Vi har emellertid inte ansett oss ha underlag för att föreslå någon förändring.

30 kap. Expansionsfonder

I detta kapitel har vi tagit in de bestämmelser som finns i lagen (1993:1537) om expansionsmedel. Vi har ändrat uppbyggnaden av bestämmelserna genom att utforma kapitlet efter samma mönster som de två kapitel som finns om fonder: 27 kap. om periodiseringsfonder och 28 kap. om ersättningsfonder. Alla tre kapitlen har ju bestämmelser om avdrag för avsättningar, vissa beloppsgränser,

bestämmelser om återföring samt övertagande. Det innebär en ändrad ordning på paragraferna och att det har blivit fler paragrafer. Vidare använder vi uttrycket *expansionsfond* i stället för *posten expansionsmedel*.

Kapitlet gäller bara för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Bakgrund

Efter 1990 års skattereform tillsattes en utredning för att anpassa beskattningen av enskilda näringsidkare och svenska handelsbolag till vad som gällde för aktiebolag. En av de huvudpunkter som behandlades avsåg expansionsmedel. De bestämmelser som utarbetades togs in i en särskild lag år 1993, ExmL. Tanken bakom bestämmelserna är att fysiska personer skall kunna återinvestera vinstmedel i sin enskilda näringsverksamhet eller i ett handelsbolag som de är delägare i med samma skattekonsekvenser som för enmansaktiebolag. De fysiska personerna skall därför i självdeklarationen kunna sätta av vinstmedel till posten expansionsmedel. Ökningen av denna post får dras av vid inkomsttaxeringen. Det innebär att den fysiska personen inte behöver betala inkomstskatt och inte heller sociala avgifter på beloppet. I stället tas det ut en särskild skatt, som motsvarar bolagsskatten, om 28 % på beloppet. Om posten expansionsmedel minskas, skall minskningen tas upp som en intäkt av näringsverksamheten. Beloppet blir då beskattat fullt ut. Den skattskyldige får därför samtidigt dra av expansionsmedelsskatten från den slutliga skatten.

Vissa förarbeten

ExmL är en ny lag som har ändrats bara några gånger. I kommentarerna skriver vi ofta ingenting om förarbetena och då kom bestämmelsen till vid lagens tillkomst.

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1993 ExmL infördes, SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1537

1994 Vissa ändringar i det för expansionsmedel justerade resultatet, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:786

Kommentar till paragraferna

Avdrag för avsättningar

1 §

Bestämmelsen om att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får avdrag för belopp som sätts av till expansionsfonder kommer från 1 och 2 §§ ExmL.

Att dödsbon inte nämns särskilt beror på att de bestämmelser som gäller för enskilda näringsidkare och fysiska personer tillämpas även för dödsbon (se 4 kap., särskilt kommentaren till 4 kap. 2 §).

Som nämnts i inledningen till detta kapitel har vi bytt ut uttrycket *expansionsmedel* mot *expansionsfond* för att skapa enhetlighet.

Vi har använt formuleringen *belopp som sätts av*. Uttrycket används i samma allmänna bemärkelse som i 27 kap. 1 § (jfr kommentaren till den paragrafen) och 28 kap. 1 §. I detta kapitel finns det inte någon bestämmelse om att bokföringsskyldiga måste ha gjort en avsättning i bokföringen för att de skall ha avdragsrätt. Ingen behöver således göra någon avsättning i bokföringen utan den kan göras bara i deklarationen. Vad som kan tas med i bokföringen följer i stället av de bestämmelser som gäller för bokföringen.

Bestämmelsen i *andra stycket* med undantag för näringsverksamhet som bedrivs av andra utländska juridiska personer än utländska bolag kommer från 1 § ExmL. Där undantas emellertid utländska juridiska personer. Eftersom andra utländska juridiska personer än utländska bolag är de enda utländska juridiska personer som kan bli beskattade hos fysiska personer, har vi nämnt bara dessa i lagtexten.

Att näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar undantas framgår av lagen (1994:1853) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Den lagen tillkom år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11).

2 §

Bestämmelsen om att det är delägarna som gör avsättningarna i fråga om svenska handelsbolag kan i dag läsas ut av 4 § ExmL. Vi har lagt till att avdraget beräknas för varje delägare för sig. Samma tillägg har vi gjort i 27 kap. 2 § i fråga om periodiseringsfonder. I kommentaren till den paragrafen har vi utvecklat varför vi har gjort tillägget.

I 4 § ExmL står det också att det skall finnas skilda poster för en enskild näringsidkares verksamhet och för olika andelar i handelsbolag samt att det för andel i handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag inte får finnas någon post. Det innebär att man skall ha

en post för varje näringsverksamhet eller med KL:s terminologi för varje förvärvskälla. Som framgår av kommentaren till 14 kap. 16 § reglerar bestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet varje näringsverksamhet för sig. Det innebär att det blir skilda poster på det sätt som i dag framgår av lagtexten. Vi tar därför inte med någon särskild bestämmelse om detta. Det kan påpekas att en enskild näringsidkare kan ha flera näringsverksamheter om han samtidigt bedriver självständig näringsverksamhet i Sverige och i utlandet. Då gäller bestämmelserna i detta kapitel varje näringsverksamhet för sig.

Beloppsgränser

3 §

För att tydligt redogöra för vilka begränsningar det finns i rätten att göra avdrag för avsättning till expansionsfonden introduceras här bestämmelserna om det för expansionsfond justerade resultatet och kapitalunderlaget för expansionsfond. Bestämmelserna finns med i 6–8 §§ ExmL.

Justerat resultat

4 §

Bestämmelsen om det för expansionsfond justerade resultatet är hämtad från 6 § ExmL. Avsikten med bestämmelsen är att en ökning av expansionsfonden inte skall få medföra underskott av verksamheten. Bestämmelserna i 6 § ExmL ändrades år 1994 genom att några poster togs bort.

Uttrycket *justerat resultat* är nytt i detta sammanhang. Vi har introducerat ett sådant begrepp också när det gäller periodiseringsfonder. I kommentaren till 27 kap. 6 § har vi redogjort för varför vi har föreslagit uttrycket.

Det är, liksom i de andra bestämmelserna om justerat resultat, det aktuella beskattningsårets överskott eller underskott enligt 14 kap. 23 § som korrigeras med vissa under beskattningsåret gjorda avdrag och upptagna intäkter.

Kapitalunderlag för enskilda näringsidkare

5 §

Bestämmelserna om kapitalunderlag för enskilda näringsidkare är hämtade från 7 § ExmL. Vi har delat upp paragrafen i tre paragrafer, 5–7 §§.

Vi har bytt ut uttrycket *takbelopp* mot *kapitalunderlag för expansionsfond*. Det är ju inte så att beloppet är ett tak för hur stor expansionsfonden får vara. Det är i stället så att beloppet används för att sätta ett tak. Det finns ett kapitalunderlag också i kapitlet om räntefördelning, se 31 kap. 8–15 §§ och särskilt kommentaren till 31 kap. 8 §. Vi tycker att det är praktiskt att ha samma uttryck i båda dessa kapitel eftersom det i stort sett är samma underlag som det är frågan om. Vi föredrar att använda uttrycket kapitalunderlaget eftersom underlaget bygger på det kapital som finns i verksamheten. Uttrycket fanns med i den numera upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. För att skilja dessa båda kapitalunderlag åt lägger vi till *för expansionsfond* respektive *för räntefördelning*.

6 §

Också bestämmelserna i denna paragraf kommer från 7 § ExmL. Kapitalunderlaget är kopplat till det egna kapitalet i verksamheten. Det överensstämmer i stora drag med kapitalunderlaget vid räntefördelning.

Av *andra stycket* framgår att samma bestämmelser gäller i detta kapitel som i kapitlet om räntefördelning för vilka tillgångar och skulder som skall höra till verksamheten och hur tillgångarna skall värderas. Vad som är viktigt att framhålla är dock att kapitalunderlaget beräknas vid olika tidpunkter, vilket framgår av denna paragraf jämförd med 31 kap. 8 §.

Av andra stycket framgår också att bestämmelserna om övergångsposten i 31 kap. 14 § skall tillämpas också när det är fråga om expansionsfonder. Det kan påpekas att övergångsposten är densamma i de båda kapitlen om expansionsfonder och räntefördelning. I andra stycket i 31 kap. 14 § står det att övergångsposten får övertas vid vissa förvärv. Även den bestämmelsen gäller i fråga om expansionsfonder.

Bestämmelserna i 7 § ExmL ändrades senast år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1886).

7 §

I 7 § andra stycket ExmL finns en bestämmelse om fördelning av takbeloppet (kapitalunderlag enligt IL) mellan makar. Vi har flyttat

över den bestämmelsen till 55 kap. 11 § och här finns bara en erinran om bestämmelsen. Vi har gjort på samma sätt i 31 kap. 15 § när det gäller räntefördelning (se kommentaren den paragrafen).

Kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare

8 §

Bestämmelsen om kapitalunderlag för delägare i svenska handelsbolag kommer från 8 § ExmL.

Även här använder vi uttrycket *kapitalunderlaget* för att få enhetlighet. Då finns det ett kapitalunderlag såväl för den enskilde näringsidkaren som för handelsbolagsdelägaren.

9 §

Också denna paragraf kommer från 8 § ExmL. I likhet med bestämmelserna om räntefördelning bygger kapitalunderlaget på det justerade anskaffningsvärdet för andelar i handelsbolaget korrigerat med vissa poster, jfr 31 kap. 16 §. Bestämmelserna skiljer sig dock genom att de båda underlagen beräknas med hänsyn till förhållandena vid olika tidpunkter.

I *andra stycket* har ordet *omsättningstillgång* bytts mot *lagertillgång*. Ändringen är kommenterad i avsnitt 2.4.2.

I *tredje stycket* föreskrivs att bestämmelserna om övergångsposten i 31 kap. 17 § gäller också i fråga om expansionsfonden, jfr kommentaren till 6 §.

Återföring av avdragen

10 §

Paragrafen är en introduktion till de följande paragraferna om när avdrag för avsättningar till en expansionsfond senast måste återföras till beskattning. Naturligtvis kan den skattskyldige återföra avdragen redan dessförinnan efter eget val. I dag står det i 2 § ExmL att en minskning av expansionsmedel skall tas upp som intäkt. Vi har valt att uttrycka det på samma sätt som i fråga om andra fonder, nämligen att avdragen återförs.

11 §

Denna bestämmelse om återföring är en följd av begränsningarna i paragraferna om kapitalunderlag. Om kapitalunderlaget har sjunkit,

kan den skattskyldige i vissa fall tvingas att återföra en del av de tidigare avdragen.

12 och 13 §§

Det finns en bestämmelse i 9 § ExmL om att expansionsmedlen skall anses ha minskat till noll om verksamheten upphör eller om den skattskyldige överlåter sin andel i ett handelsbolag. Vidare finns det en bestämmelse i 5 § ExmL om att expansionsmedlen skall minskas till noll om en fysisk person som inte är bosatt här i landet bedriver näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här och näringsverksamhetens anknytning till fastigheten respektive det fasta driftstället upphör. Detsamma gäller utomlands bosatt delägare i handelsbolag. Av 2 § ExmL följer sedan att minskningen enligt de båda paragraferna skall tas upp som intäkt. Vi har valt att i denna paragraf i stället tala om att de gjorda avdragen skall återföras till beskattning.

Dagens bestämmelser om expansionsmedel är annorlunda utformade än bestämmelserna om återföring av periodiseringsfonder. Vi har försökt att få så enhetliga regler som möjligt i IL så att de olika fonderna skall behandlas på samma sätt för en skattskyldig. Då är det också bra om bestämmelserna är formulerade på samma sätt så att den skattskyldige inte behöver fundera på om det är några olikheter. Vi har därför utformat 12 och 13 §§ med 27 kap. 9 och 10 §§ som mall.

Bestämmelserna i *12 §* gäller i enskild näringsverksamhet. *Andra och tredje punkterna* – om skattskyldigheten för inkomsten av näringsverksamheten upphör och om inkomsten av näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av dubbelbeskattningsavtal – är nya. De är en utvidgning av bestämmelserna i 5 § ExmL. Skälet till utvidgningen är det vi nämnde i förra stycket, nämligen att bestämmelsen skall likna den om periodiseringsfonder.

Den fjärde punkten är också ny. Om näringsidkaren är begränsat skattskyldig här när han dör, skall under senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag tillämpas för dödsboet, se 4 kap. 3 §. Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte för utländska bolag, varför det är oklart vad som gäller. Därför tar vi med denna bestämmelse. Den innebär att avdragen för avsättningar till expansionsfonden återförs under det beskattningsår då näringsidkaren dör. Då gäller de bestämmelser för dödsboet som skulle ha gällt för den döde, se 4 kap. 1 §.

Den femte punkten – den skattskyldige försätts i konkurs – är också ny. Det är dock sannolikt att den skattskyldige ändå måste återföra sina avdrag om han går i konkurs på grund av att kapital-

underlaget försvinner. Vårt skäl att ändå ta med bestämmelsen är också här att få enhetlighet.

Bestämmelserna i *13 §* gäller för delägare i svenska handelsbolag. När det gäller *den andra punkten* är det i 9 § ExmL en förutsättning att den skattskyldige avyttrar sin andel i ett handelsbolag. Detsamma bör naturligtvis gälla även om andelen övergår till en ny ägare på något annat sätt. För att det klart skall framgå av lagtexten har vi ändrat uttrycket till att andelen avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt.

När det gäller *tredje–femte och sjunde punkterna* har vi fört samma resonemang som beträffande 12 §.

Också *den sjätte punkten* – det beslutas att handelsbolaget skall träda i likvidation – har vi tagit med för att få enhetlighet med periodiseringsfonderna.

I vilka fall fonderna får övertas

I kommentaren till 27 kap. om periodiseringsfonder har vi under rubriken I vilka fall fonderna får övertas före 11 § redogjort för våra överväganden dels om vi skall föreslå att det skall vara möjligt att överta fonder i flera situationer, dels om vi skall förtydliga lagtexten där det finns tveksamheter. Vi har emellertid – med undantag för frågan om uttagsbeskattning – kommit fram till att ett sådant arbete inte bör utföras av Skattelagskommittén.

Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare

14 §

Bestämmelsen med en möjlighet att överta en expansionsfond i samband med att man övertar en verksamhet genom arv, testamente, gåva eller bodelning kommer från 10 § ExmL.

I dag gäller inte denna paragraf när tillgångarna övergår till ett dödsbo. De bestämmelser som gäller för fysiska personer skall i IL tillämpas också för dödsbon, se 4 kap. 1 och 2 §§ och kommentaren till 4 kap. 2 §. Med vår skrivning skall bestämmelsen således tillämpas också för dödsbon. Vi kan inte se något skäl till att den inte skall tillämpas för dem. Som exempel kan nämnas att en make bedriver näringsverksamhet, den ena maken dör och näringsverksamheten tillskiftas dödsboet genom bodelning. Därefter tillskiftas ett barn verksamheten vid arvsskifte. Då bör fonden kunna föras vidare över dödsboet.

Från enskild näringsverksamhet till handelsbolag

15 §

I paragrafen ges en möjlighet att föra över en expansionsfond i samband med att en enskild näringsidkare överlåter samtliga realtillgångar från sin enskilda näringsverksamhet till ett svenskt handelsbolag som han är eller blir delägare i. Bestämmelsen är hämtad från 11 § ExmL.

Hur anskaffningsvärdet för andelen påverkas regleras i 47 kap. 5 § andra stycket sista strecksatsen.

Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

16 §

Paragrafen reglerar det förhållandet att samtliga realtillgångar förs över från en enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag. Då kan den enskilda näringsidkaren under vissa förutsättningar slippa att bli beskattad för en upplösning av expansionsfonden. Bestämmelsen kommer från 12 § ExmL.

I 12 § andra stycket ExmL finns en bestämmelse om att sådana tillskott som avses i tredje strecksatsen inte räknas med vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna. Vi har flyttat över den bestämmelsen till det kapitel som behandlar beräkning av kapitalvinst på aktier, 46 kap. 11 §.

För att reglerna om anskaffningsvärdet på aktierna skall få någon effekt krävs dock att överlåtaren är skattskyldig här vid en avyttring av aktierna. Vi har därför infört kravet att den enskilde näringsidkaren skall vara obegränsat skattskyldig.

Från handelsbolagsdelägare till annan handelsbolagsdelägare

17 §

Bestämmelsen med en möjlighet att överta en expansionsfond vid förvärv av en andel i ett svenskt handelsbolag genom arv, testamente, gåva eller bodelning kommer från 13 § ExmL. Paragrafen är en motsvarighet till den möjlighet som enskilda näringsidkare har enligt den föreslagna 14 §. Också denna paragraf kommer med vår skrivning att vara tillämplig för dödsbon, se under kommentaren till 14 §.

I likhet med i 14 § finns en spärregel i *andra stycket*. Den är kopplad till det justerade anskaffningsvärdet enligt 47 kap.

I *tredje stycket* har vi tagit in en ny spärregel i fråga om andelar som är lagertillgångar. Liksom i fråga om kapitalunderlaget är den kopplad till det skattemässiga värdet.

Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet

18 §

Bestämmelsen om överföring vid upplösning av ett svenskt handelsbolag är hämtad från 14 § ExmL. Vi har utformat villkoret om uttagsbeskattning på samma sätt som i 27 kap. 11–13 §§ (se kommentaren före 27 kap. 11 §) även om behovet av ändring är mindre framträdande här.

I förarbetena påpekades (prop. 1993/94:50 s. 320) att en ombildning av ett handelsbolag till ett aktiebolag kan ske utan beskattning för minskning av expansionsmedel genom följande förfarande. Först upplöses handelsbolaget, varvid 18 § tillämpas, och sedan överlåts tillgångarna till aktiebolaget, varvid 16 § tillämpas.

Definition av realtillgångar

19 §

I paragrafen har vi tagit in en definition av begreppet *realtillgångar*. Uttrycket används i 14–16 och 18 §§ samt i 27 kap. 13 §. En sådan definition saknas i dag. Definitionen är hämtad från SOU 1991:100 s. 130.

Expansionsfondsskatt

20 §

I 3 § ExmL finns en bestämmelse om skatt som skall betalas till staten. Vi har valt att ta in den bestämmelsen i IL, men placerat bestämmelsen om skattskyldighet i 1 kap. 2 § och om skatteberäkningen och avräkning vid återföring i 59 kap. 9 §. En upplysning har emellertid placerats i detta kapitel.

31 kap. Räntefördelning

I detta kapitel har vi tagit in de bestämmelser som finns i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Vi har till stora

delar följt den lagens uppbyggnad, men har delat upp några paragrafer samt flyttat ihop andra och kastat om ordningen på några av paragraferna. En bestämmelse om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga har flyttats över till 3 kap., se kommentaren till 2 §.

Kapitlet gäller bara för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Bakgrund

Genom 1990 års skattereform blev inkomst av kapital lägre beskattad än inkomst av näringsverksamhet. Effekten av ett ränteavdrag i inkomstslaget näringsverksamhet var då mellan 44 och 63 % medan det i inkomstslaget kapital bara hade en skatteeffekt på 30 %. För att undgå oönskad skatteplanering infördes därför regler om negativ räntefördelning. Det innebär att om skulderna i en näringsverksamhet är större än tillgångarna skall räntekostnaden på mellanskillnaden föras över till inkomstslaget kapital. Den skattskyldige skall då redovisa en schablonmässigt beräknad intäkt i näringsverksamheten samt göra avdrag med samma belopp i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna togs inte in i en särskild lag utan de fördes in i punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL och i 3 § 4 mom. SIL. I stället för att i dessa lagrum ta in bestämmelser om kapitalunderlag för fysiska personer hänvisades till bestämmelserna om förvärvskällans kapitalunderlag i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv, som emellertid upphävdes år 1993 (SFS 1993:1540).

Tillämpningen av reglerna om negativ räntefördelning sköts dock upp i avvaktan på ett fortsatt arbete med att anpassa beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag till vad som gällde för aktiebolag. I betänkandet Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100) föreslog Utredningen om beskattning av inkomst hos enskilda näringsidkare och handelsbolag att såväl negativ som positiv räntefördelning skulle införas. Positiv räntefördelning tillkom för att investeringar i enskild näringsverksamhet inte skulle utsättas för en merbeskattning i näringsverksamheten jämfört med i inkomstslaget kapital. Avsikten med bestämmelserna är att om det finns ett överskott av kapital i verksamheten skall avkastningen på detta beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i näringsverksamhet. För att uppnå detta får avdrag göras i inkomstslaget näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad avkastning på det egna kapitalet i verksamheten medan samma belopp tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. Vidare föreslogs att bestämmelserna om räntefördelning skulle tas in i en egen lag, RFL. I departements-

promemorian Beskattning av enskild näringsverksamhet, m.m. (Ds 1993:28) utvecklades förslaget. Förslaget antogs år 1993.

Vissa förarbeten

RFL är en ny lag som har ändrats bara några gånger. I kommentarerna till paragraferna skriver vi normalt ingenting om förarbetena. Om det inte står något, är dessa antingen förarbetena till 1990 års skattereform eller förarbetena till RFL.

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990	1990 års skattereform – negativ räntefördelning infördes, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.
1993	Positiv räntefördelning liksom RFL infördes, SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/95:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536
1994	RFL ändrades på några punkter, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:784

Kommentar till paragraferna

Hur räntefördelning görs

1 §

Bestämmelsen om att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag skall göra räntefördelning är hämtad från 1 § RFL. Att vi utelämnar dödsbon, som nämns i 1 § RFL, beror på att de bestämmelser i IL som gäller för enskilda näringsidkare och fysiska personer tillämpas även för dödsbon (se 4 kap. 1 och 2 §§ samt kommentaren till 4 kap. 2 §).

Vi har inte tagit med någon bestämmelse om att räntefördelning skall göras för varje näringsverksamhet för sig. Det följer i stället av de allmänna bestämmelserna i 14 kap. 16 § att inkomsten beräknas för varje näringsverksamhet för sig.

I 1 § RFL undantas verksamhet som bedrivs av utländska juridiska personer. Eftersom det bara är andra utländska juridiska personer än utländska bolag som kan bli delägarbeskattade, och således kan bli

beskattade hos fysiska personer, har vi begränsat undantaget i *andra stycket* till dem.

Att näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar undantas framgår i dag av lagen (1994:1853) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Den lagen tillkom år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11).

Positiv och negativ räntefördelning

2 §

Beskrivningen av hur positiv och negativ räntefördelning sker är hämtad från 4 § RFL.

Bestämmelserna om att beloppen skall tas upp som intäkt respektive dras av i inkomstslaget kapital har vi placerat i det inkomstslaget. Här har vi bara tagit med en hänvisning.

I 21 § RFL finns en bestämmelse som innebär att också den som är begränsat skattskyldig i Sverige kan vara skattskyldig för sådan inkomst av kapital som avses i denna paragraf. Vi har flyttat över den bestämmelsen till skattskyldighetskapitlet, 3 kap. 15 § första stycket. I 3 kap. 17 § har vi tagit in en bestämmelse om avdrag för negativt räntefördelningsbelopp.

Positivt och negativt fördelningsbelopp

3 §

Beräkningen av positivt och negativt fördelningsbelopp regleras i 3 § RFL.

Bestämmelsen ändrades år 1994 genom att statslåneräntan skall ökas med tre procentenheter vid positiv räntefördelning i stället för med en.

Vi har ersatt begreppet *fördelningsunderlaget* med *kapitalunderlaget för räntefördelning*. Det finns en motivering till bytet i kommentaren till 8 §.

Det finns en bestämmelse i 19 § RFL om justering av fördelnings*underlaget* vid beskattningsår som inte är tolv månader. Vi har ändrat bestämmelsen så att det i stället är fördelnings*beloppet* som skall justeras. Det leder till en materiell ändring vid tillämpning av 4 §. Där föreskrivs att räntefördelning inte skall göras om kapitalunderlaget är högst 50 000 kronor. Med dagens lydelse kan en förlängning eller förkortning av beskattningsåret vara avgörande för om räntefördelning skall ske. Om t.ex. kapitalunderlaget är 100 000

kronor för en handelsbolagsandel och den skattskyldige säljer andelen den 1 juni skall således inte någon räntefördelning ske det året. Med vårt förslag påverkas inte det av justeringen enligt denna paragraf. I stället blir fördelningsbeloppet lägre.

Undantag från räntefördelning

4 §

Bestämmelsen om att räntefördelning inte skall göras om kapitalunderlaget är högst 50 000 kr är hämtad från 6 § RFL.

Vi har ersatt begreppet *fördelningsunderlaget* med *kapitalunderlaget för räntefördelning*. Det finns en motivering till bytet i kommentaren till 8 §.

Särskilt om positiv räntefördelning

5 §

Bestämmelsen i *första stycket* om att avdraget vid positiv räntefördelning är maximerat till det justerade resultatet är hämtad från 5 § första meningen RFL.

Bestämmelserna i *andra stycket* om hur detta räknas ut kommer från 7 § RFL. Den paragrafen ändrades år 1994, efter förslag i utskottet, genom att några poster togs bort.

I dag finns som avgående post återfört avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv. Eftersom sådan återföring skall ha skett senast vid 2002 års taxering har vi inte tagit med posten här, utan tagit in den i ILP.

6 §

Att den skattskyldige har rätt att avstå från avdrag för ett positivt fördelningsbelopp framgår av 5 § tredje meningen RFL. Bestämmelsen infördes år 1994.

Sparat fördelningsbelopp

7 §

Bestämmelserna om sparat fördelningsbelopp är hämtade från 5 § RFL.

Av 8 och 16 §§ framgår att det sparade fördelningsbeloppet ökar kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget

Enskilda näringsidkare

8 §

Inledningen av bestämmelsen är hämtad från 2 § första stycket RFL. En stor del av de bestämmelser som rör kapitalunderlaget fanns ursprungligen i bestämmelserna om verksamhetens kapitalunderlag i 4–6 §§ lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv (förarbeten till dessa paragrafer, se 1990).

I 2 § RFL finns inte begreppet *kapitalunderlaget*. I stället används begreppet *fördelningsunderlaget*. Vad det är frågan om är ett underlag som består av tillgångarna minskade med skulderna, dvs. ett kapitalunderlag. I kapitlet om expansionsfond (dagens expansionsmedel) finns det också bestämmelser om ett kapitalunderlag, se 30 kap. 5–7 §§ och särskilt kommentaren till 30 kap. 5 §. Vi har valt att i båda dessa kapitel kalla underlaget för kapitalunderlag. För att särskilja dem lägger vi till *för räntefördelning* respektive *för expansionsfond*.

De poster som skall öka respektive minska kapitalunderlaget är i dag utspridda i olika paragrafer. Den första strecksatsen om underskott är hämtad från 12 § RFL, liksom den fjärde om expansionsfond och den femte om kapitaltillskott. Den andra strecksatsen om kvarstående sparat fördelningsbelopp kommer från 20 § RFL medan den tredje om övergångsposten kommer från 18 § RFL.

9 §

Att andelar i handelsbolag aldrig räknas som tillgångar i näringsverksamheten är reglerat i 9 § RFL.

I 9 § RFL finns ytterligare en bestämmelse. Av den framgår att delägarrätter, fordringsrätter m.m. inte räknas som tillgångar om inte en ersättning eller kapitalvinst vid avyttring av tillgången är en intäkt i näringsverksamheten. Eftersom vi redan i 13 kap. 8 § slår fast att sådana tillgångar inte räknas som tillgångar i näringverksamheten för enskilda näringsidkare behövs inte den bestämmelsen här.

10 §

Bestämmelsen om att fordringar eller skulder som avser vissa skatter och avgifter inte räknas som tillgångar eller skulder är hämtad från 10 § RFL. Bestämmelsen ändrades senast år 1994 (prop. 1994/95:41 och 1994/95:99, bet. 1994/95:SfU6 och 1994/95:AU5, SFS 1994:1682).

I paragrafen finns i dag också med annuiteter på avdikningslån. De har inte tagits med i vårt förslag eftersom de inte längre förekommer (se SOU 1996:100 del B s. 237)

11 §

Bestämmelsen om skuldreserveringar m.m. är hämtad från 8 § RFL. Som exempel på skuldreserveringar har i förarbetena nämnts avdragsgilla pensions- och garantiavsättningar.

12 §

Bestämmelsen om hur tillgångarna skall värderas är hämtad från 13 § RFL.

I *första stycket punkten 1* har vi gjort en ändring i förhållande till dagens bestämmelse. I 13 § 1 RFL utgår beräkningen av värdet på lagerfastigheter från *värdet enligt räkenskaperna*. För att få överensstämmelse med övriga punkter i stycket samt med 37 kap. 4 § har vi ändrat det till *det skattemässiga värdet* (se kommentaren till 2 kap. 29 §).

I *första stycket punkten 4* har vi lagt till att anskaffningsvärdet skall *ökas med förbättringskostnader*. Begreppet anskaffningsvärde används inte konsekvent i dagens skattelagstiftning, bl.a. ingår förbättringskostnader ibland, men inte alltid, i anskaffningsvärdet. I IL definierar vi anskaffningsvärdet som utgifter för anskaffning m.m. medan förbättringar ingår i begreppet förbättringskostnader, se 42 kap. 11 § andra stycket. För att förbättringskostnader inte skall falla utanför lägger vi till dem här. Av samma skäl ersätter vi i *punkten 7* uttrycket *anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningsavdrag* med *omkostnadsbeloppet*. Att vi inte gör samma byte i punkten 4 beror på att där är omkostnadsbeloppet beroende av marknadsvärdet (se 23 kap. 5 § och 43 kap. 14 §), medan värdeminskningsavdragen skall räknas av här oberoende av om de vid en försäljning skulle återföras eller minska omkostnadsbeloppet.

Vi har inte tagit med någon motsvarighet till 13 § 5 RFL, där det framgår att delägarrätter skall tas upp till anskaffningsvärdena beräknade enligt genomsnittsmetoden. Eftersom även de således skall värderas till det omkostnadsbelopp som används vid en avyttring kan de omfattas av punkten 7. Det kan också påpekas att delägarrätter sällan ingår i enskild näringsverksamhet (se 13 kap. 8 §).

I *andra stycket* har vi skrivit att vad som sägs om värdeminskningsavdrag också gäller *liknande avdrag* och specificerat några av de liknande avdragen. Eftersom avdragen kan vara gjorda under en lång tid kan det vara svårt att precisera vilka som avses. Vi har dock velat nämna skogsavdrag och avdrag för substansminskning, som

fortfarande kan komma i fråga. Vidare nämns, liksom i 16 § RFL, avskrivningar mot ersättningsfonder och *liknande fonder*. Ersättningsfonder är de fonder som i dag finns reglerade i lagtexten. Men det kan också vara fråga om en mängd gamla fonder eller reserver t.ex. eldsvådefonder, investeringsreserver och motsvarande äldre reserver och fartygsfonder. Det skulle bli en mycket omfattande uppräkning om alla dessa togs med i lagtexten varför vi skriver liknande fonder.

13 §

Specialbestämmelserna om värdering av fastigheter som har förvärvats före utgången av år 1990 är hämtade från 14 och 15 §§ RFL.

I *första stycket* har vi lagt till att hänsyn inte skall tas till utgifter och avdrag före år 1993 (på samma sätt som i t.ex. 43 kap. 25 §). När det gäller värdeminskningsavdrag och liknande avdrag finns det en bestämmelse i andra stycket om hur de skall beaktas.

Bestämmelsen i *sista stycket* kommer från 15 §. Vi har ändrat den så att vi skriver att marknadsvärdet *understeg* 75 % av taxeringsvärdet i stället för *inte översteg*. Vi har valt detta uttryckssätt för att regeln skall bli lättare att förstå. Det innebär emellertid en materiell ändring om värdet är exakt 75 %. Eftersom det torde vara mycket ovanligt att man kan fastställa ett sådant värde exakt har vi – trots den materiella ändringen – valt att använda uttrycket understeg. Vi har också ändrat så att vi låter jämförelsetidpunkten vara föregående beskattningsårs utgång i stället för beskattningsårets ingång. Det är nämligen den tidpunkt som används i andra bestämmelser om kapitalunderlaget.

Sista stycket lämnar öppet hur en justering skall ske. Med hänsyn till att bestämmelsen kan bli aktuell i många skiftande situationer och att bilden förändras allteftersom tiden går ser vi det inte som möjligt att precisera hur justeringen skall ske.

Eftersom beräkningen bygger på taxeringsvärdet har vi infört en uttrycklig begränsning till fastigheter i Sverige.

14 §

Bestämmelsen om övergångsposten är hämtad från 18 § RFL.

Att vi i denna paragraf har behållit uttrycket *fördelningsunderlaget* trots att vi på andra ställen har bytt ut uttrycket mot *kapitalunderlaget* beror på att det vid 1995 och 1996 års taxeringar hette fördelningsunderlaget.

I *andra stycket* har vi bytt ut uttrycket "på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång" mot "arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt" (se kommentaren till 42 kap. 17 §).

15 §

Det finns en bestämmelse om hur makar skall dela upp kapitalunderlaget i 11 § RFL. Egentligen kan man ifrågasätta om det behövs någon specialregel för när makar deltar i en verksamhet tillsammans. Detsamma måste ju gälla också om två andra personer äger del i en verksamhet tillsammans. Men eftersom det finns specialregler för hur inkomsterna skall fördelas mellan makar som tillsammans deltar i en verksamhet, så kan det finnas skäl att ta in en särskild bestämmelse också om fördelningen av kapitalunderlaget. Vi har emellertid valt att ta in den bestämmelsen i anknytning till regleringen av hur inkomsten skall fördelas. Här har vi därför bara med en hänvisning till den bestämmelsen.

Handelsbolagsdelägare

16 §

Bestämmelsen om kapitalunderlaget för delägare i svenska handelsbolag är hämtad från 17 § RFL. Vi har ersatt begreppet *fördelningsunderlaget* med *kapitalunderlaget för räntefördelning*. Det finns en motivering till bytet i kommentaren till 8 § när det gäller enskilda näringsidkare. Även i fråga om delägare i handelsbolag bygger bestämmelserna på det kapital som lagts ned i andelen. På grund därav och för att få en enhetlig terminologi använder vi också här begreppet kapitalunderlag.

Bestämmelserna om hur kapitalunderlaget skall korrigeras finns i dag i flera paragrafer. Den första strecksatsen om sparade fördelningsbelopp finns i 20 § RFL, den andra om övergångsposten i 18 § RFL och den tredje och fjärde om kapitaltillskott och vissa lån till delägaren eller närstående i 17 § RFL.

I *andra stycket* finns föreskrifter om andelar som är lagertillgångar. Också dessa behandlas i 17 § RFL. Dessa bestämmelser fanns inte i de ursprungliga bestämmelserna om negativ räntefördelning i KL utan kom med år 1993. I stycket har vi bytt ut ordet *omsättningstillgång* mot *lagertillgång*. Ändringen är kommenterad i avsnitt 2.4.2.

17 §
Bestämmelsen om övergångsposten för delägare i svenska handelsbolag finns i 18 § RFL.

I denna paragraf har vi, liksom i 14 §, behållit uttrycket *fördelningsunderlaget* trots att vi på andra ställen har bytt ut uttrycket mot *kapitalunderlaget*. Det beror på att det vid 1995 och 1996 års taxeringar hette fördelningsunderlaget.

I denna paragraf behåller vi uttrycket *bolagets resultat* även om vi normalt byter ut det mot *överskottet eller underskottet*. Här avses nämligen bolagets civilrättsliga resultat (se prop. 1993/94:50 s. 314).

I *andra stycket* har vi har vi bytt ut uttrycket "på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång" mot "arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt" (se kommentaren till 42 kap. 17 §).

32 kap. Koncernbidrag

I detta kapitel finns bestämmelser om under vilka förutsättningar vinster kan föras över inom koncerner genom s.k. öppna koncernbidrag. Övriga bestämmelser om vinstöverföringar, t.ex. genom felaktig prissättning, har vi valt att hålla utanför kapitlet.

Bakgrund

Bestämmelserna om s.k. öppna koncernbidrag infördes år 1965 (förarbeten, se nedan). Syftet med bestämmelserna är att skattebelastningen för en koncern inte skall bli större än den skulle ha varit om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag. När bestämmelserna infördes placerades de i 43 § 3 mom. KL.

Företagsskatteberedningen såg över koncernbidragsbestämmelserna och därefter utvidgades år 1979 den krets av företag inom koncernen som kunde ge varandra koncernbidrag (förarbeten, se nedan). Delar av bestämmelserna flyttades då över till en ny anvisningspunkt 3 till 43 § KL.

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades flyttades bestämmelserna om koncernbidrag över till 2 § 3 mom. SIL (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.).

Vid 1990 års skattereform gjordes vissa ändringar (förarbeten, se nedan). Bl.a. fördes sparbanker till kretsen av moderföretag och ekonomiska föreningar fördes till kretsen av dotterföretag. Dessutom

kunde ett antal bestämmelser förenklas genom att all inkomst för juridiska personer hänförs till inkomst av näringsverksamhet.

Bestämmelserna ändrades år 1993 i samband med att mottagen utdelning från aktiebolag och ekonomiska föreningar undantogs från skatteplikt (SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15 och 16, SFS 1993:1544). När skatteplikten återinfördes år 1994 ändrades bestämmelserna i stort sett tillbaks till sin lydelse före ändringen år 1993 (prop. 1994/95:25 och 1994/95:91, bet. 1994/95:FiU1 och 1994/95:SkU11, SFS 1994:1859 och 1994:1862).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1965 Bestämmelserna om koncernbidrag infördes, SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573

1979 Bestämmelserna utvidgades, SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:Sku57, SFS 1979:612

1990 Skattereformen, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

Kommentar till paragraferna

1 §

I *första stycket* finns den grundläggande bestämmelsen att sådana koncernbidrag som regleras i kapitlet skall dras av hos givaren och tas upp som intäkt hos mottagaren. Bestämmelsen finns i dag i 2 § 3 mom. första stycket SIL.

Bestämmelsen i dagens fjärde stycke, att givaren skall visa att förutsättningar för avdragsrätt föreligger, har också tagits in i denna paragraf. Den har funnits med ända sedan bestämmelserna om koncernbidrag infördes år 1965.

I *andra stycket* klargörs att dessa bestämmelser inte gäller när bidraget är en omkostnad för givaren för att förvärva eller bibehålla intäkter. Om det är frågan om sådana omkostnader, får avgöras med tillämpning av övriga bestämmelser för inkomstslaget.

Definitioner

2 §

I paragrafen behandlas begreppen moderföretag och helägt dotterföretag. Bestämmelsen kommer från 2 § 3 mom. första stycket SIL. Kretsen av moderföretag utvidgades med ömsesidiga skadeförsäkringsföretag år 1979 och med sparbanker år 1990. Kretsen av dotterföretag utökades med ekonomiska föreningar år 1990.

Förutsättningar

Bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

3 §

I paragrafen finns bestämmelser om koncernbidrag mellan moderföretag och helägda dotterföretag. De finns i dag i 2 § 3 mom. första stycket SIL.

Den bestämmelse som finns i *punkt 1* utformades genom 1990 års skattereform så att det räknas upp vissa typer av företag som inte omfattas av bestämmelserna. Innan dess gällde i stället att den huvudsakliga verksamheten skulle avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrevs av livförsäkringsanstalt. År 1993 togs livförsäkringsföretag bort ur uppräkningen (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939). Samma år togs förvaltningsföretagen bort i samband med att beskattningen av mottagen utdelning slopades (SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15 och 16, SFS 1993:1544). När beskattningen av mottagen utdelning återinfördes år 1994 togs förvaltningsföretagen med i uppräkningen igen (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

Punkterna 2 och 3 har i stort sett varit oförändrade sedan bestämmelserna kom till år 1965. Eftersom en bilaga till en deklaration ingår i deklarationen har orden "eller därvid fogad bilaga" tagits bort ur punkt 2. När det gäller punkten 3 finns det en utvidgning av vilka företag som skall anses helägda under hela beskattningsåret i 7 §.

Punkten 4 kom till år 1994 (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1862). Då hade 8 kap. 4 § aktiebolagslagen (1975:1385) fått en ny lydelse, vilket medförde att ett svenskt aktiebolag kan flytta sitt skatterättsliga hemvist enligt ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och en stat inom EG.

Punkten 5 har funnits med sedan bestämmelserna infördes år 1965, men var ändrad under det år då utdelning kunde tas emot skattefritt (se ovan under punkt 1).

Bidrag mellan helägda dotterföretag

4 §

Bestämmelsen om koncernbidrag mellan helägda dotterföretag är i dag placerad i första stycket i 2 § 3 mom. SIL tillsammans med bestämmelsen om koncernbidrag mellan moderföretag och helägda dotterföretag. Vi har emellertid valt att lyfta ut bidragen mellan dotterföretagen till en egen paragraf. För sådana företag gäller förutsättningarna i 3 § 1–4, men inte i 3 § 5. Däremot finns ytterligare förutsättningar i denna paragraf i punkterna 1–3. De infördes när bestämmelserna kom till år 1965 och har ändrats vid flera tillfällen, senast år 1994 (prop. 1994/95:25 och 91, bet. 1994/95:FiU1 och 1994/95:SkU11, SFS 1994:1859 och 1862).

Bidrag mellan företag som kan fusioneras

5 §

Bestämmelsen om bidrag från ett moderföretag till andra koncernföretag än helägda dotterföretag är hämtad från andra stycket av 2 § 3 mom. SIL. När bestämmelserna om avdrag för koncernbidrag infördes år 1965 fanns en motsvarande bestämmelse. Den hänvisade emellertid till att fusion skulle kunna ske med tillämpning av 174 § 1 och 2 mom. lagen (1944:705) om aktiebolag. I 1975 års aktiebolagslag ändrades bestämmelserna om inlösen och fusion. Men i den proposition som följde på företagsskatteberedningens förslag förordades att koncernbidragsbestämmelserna fortfarande skulle bygga på de gamla reglerna. Man utformade därför bestämmelsen år 1979 i enlighet med de gamla reglerna.

I lagtexten talas det om bidrag från ett moderföretag. Givaren är dock inte ett moderföretag till mottagaren enligt definitionen i 2 §, men givaren måste alltid vara moderföretag till något av de aktuella företagen. Att vi använder ordet moderföretag är för att peka ut den typ av företag som kan vara givare.

Bestämmelsen ändrades senast år 1995 (prop. 1994/95:187, bet. 1994/95:SkU31, SFS 1995:854), då hänvisningen till villkoret i vår föreslagna 3 § 4 lades till.

Bidrag som kunnat förmedlas

6 §

Bestämmelsen om att bidrag kan lämnas direkt mellan olika koncernföretag i stället för att "slussas" genom en kedja av företag infördes år 1979. I dag är den placerad i tredje stycket av 2 § 3 mom. SIL.

Ändrade ägarförhållanden

7 §

Paragrafen innebär att ett koncernbidrag kan få dras av även om ägarförhållandena inom en koncern har ändrats under beskattningsåret. Bestämmelsen är ett lagfästande av den praxis som har vuxit fram genom RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103 och RÅ 1994 not. 655. I det första fallet gällde det koncernbidrag mellan ett moderbolag och ett bolag som under beskattningsåret övergått från att vara ett dotterdotterbolag till att bli ett dotterbolag. I RÅ 1990 not. 102 var det fråga om koncernbidrag mellan ett moderbolag och tre dotterdotterbolag som överfördes från ett dotterbolag till tre andra. I RÅ 1990 not. 103 var det fråga om ett dotterdotterbolag som övergick till att bli dotterbolag och om koncernbidrag till moderbolaget eller från ett annat dotterbolag till moderbolaget. I de senare två rättsfallen tillkom den omständigheten att de mellanliggande bolagen avyttrades till utomstående. I RÅ 1994 not. 655 kunde koncernbidrag inte lämnas med skatterättslig verkan mellan två dotterbolag till samma moderbolag, när de fått ett nytt moderbolag och därmed en ny koncerntillhörighet under beskattningsåret.

Vi har utformat bestämmelsen så att ett företag som har fått ett nytt moderföretag under beskattningsåret skall anses ha varit "helägt under hela beskattningsåret" under vissa förutsättningar. Det är således frågan om förutsättningarna i 3 § 3 är uppfyllda. Paragrafen innebär en utvidgning av möjligheten att med skattemässig verkan ge koncernbidrag enligt såväl 3, 4 som 6 §. Eftersom det är en så speciell situation har vi tagit in bestämmelsen under en egen mellanrubrik och inte i anslutning till 3 § 3.

Dispens

8 §

Enligt denna paragraf finns det en möjlighet för regeringen att ge dispens för svenska företag att utnyttja bestämmelsen om koncernbidrag i 1 §. I dag är bestämmelsen placerad i femte stycket i 2 § 3 mom. SIL. Den kom till år 1972 (prop. 1972:13, bet. 1972:SkU11, SFS 1972:74) för att underlätta en samverkan mellan staten och näringslivet genom Asea-Atom. Den har ändrats en gång genom att kravet på att företagen skall vara svenska lades till år 1979.

Vi har lagt till villkoret att det skall vara frågan om bidrag mellan aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker eller ömsesidiga skadeförsäkringsföretag. Anledningen till detta är att förarbetena ger uttryck för att dispensen främst avsett kravet på ägarandel och att inget tyder på att tanken varit att också andra slags skattskyldiga genom dispens skulle kunna få rätt att lämna eller ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan.

33 kap. Kommissionärsförhållanden

I detta kapitel finns bestämmelser om när resultatet av en verksamhet som bedrivs av ett kommissionärsföretag får tas upp hos ett eller flera kommittentföretag. Eftersom ett villkor för att tillämpa dessa bestämmelser är att företagen kan lämna varandra koncernbidrag enligt 32 kap. har detta kapitel placerats efter kapitlet om koncernbidrag.

Bakgrund

Bestämmelser om kommissionärs- och kommittentföretag infördes år 1965 (förarbeten, se nedan). De placerades då i 43 § 2 mom. KL. Regleringen innebar i huvudsak ett lagfästande av då gällande praxis och uteslöt inte att beskattning kunde ske hos ett "huvudföretag" även om de då angivna villkoren inte var uppfyllda.

År 1979 gjordes omfattande ändringar i bestämmelserna (förarbeten, se nedan). Bl.a. infördes som villkor att bolagen har rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra. Vidare skrevs bestämmelserna med den utgångspunkten att de uttömmande skulle reglera frågan när inkomsterna får redovisas hos ett huvudföretag. Stora delar av bestämmelserna flyttades över till en ny punkt 2 av anvisningarna till 43 § KL.

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 flyttades bestämmelserna över till 2 § 2 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.).

Vid 1990 års skattereform gjordes ett antal ändringar. I huvudsak bestod dessa av att ordet rörelse byttes ut mot ordet verksamhet (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1965 Bestämmelserna om kommissionärsverksamhet infördes, SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573

1979 Ändringar av förutsättningarna för tillämpning av bestämmelserna, SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612

Kommentar till paragraferna

1 §

I *första stycket* finns huvudbestämmelsen att ett överskott eller underskott av kommissionärsverksamheten får tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget. Bestämmelsen kommer från inledningen av första stycket i 2 § 2 mom. SIL.

I dagens reglering talas det om att inkomsten av verksamheten får redovisas hos kommittentföretaget. Vi har för det första bytt ut *inkomsten* mot *överskottet eller underskottet*. Normalt använder vi uttrycket överskottet eller underskottet när det handlar om det resultat som räknas fram enligt 14 kap. I 14 kap. har vi bytt ut dagens uttryck ”inkomsten av förvärvskällan” för att markera att det också kan vara fråga om underskott. I den nu aktuella paragrafen är det inte fråga om slutresultatet i en förvärvskälla utan resultatet i ett något tidigare led, före t.ex. avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Det kan också, med hänsyn till att dessa skattskyldiga bara har en förvärvskälla, vara fråga om en del av en förvärvskälla. Men också här finns ett behov av att uttrycka att det kan vara fråga om ett underskott. Vi har därför använt samma terminologi. Vidare har vi bytt ut *redovisa* mot *ta upp eller dra av*. Att detta ändrats beror på att här regleras inte hur redovisningen skall ske utan hur resultatet skall beräknas vid

beskattningen. Uttrycket redovisa infördes år 1979 för att markera att kommissionärsföretaget trots inkomstöverflyttningen skall betraktas som ett företag som bedriver en verksamhet. Avsikten är inte att det skall ändras.

År 1979 infördes också en bestämmelse om att kommittentföretaget skall behandlas som om det självt hade bedrivit verksamheten. I propositionen sägs på s. 176 att den bestämmelsen har ett samband med de bestämmelser som tagits in i första stycket i vårt förslag. Bestämmelsen har därför placerats i ett *andra stycke*. I dag finns den i 2 § 2 mom. fjärde stycket SIL. I propositionen finns vidare på den angivna sidan ett resonemang om varför den infördes. Räckvidden av bestämmelsen framstår dock som något oklar; exempelvis vad gäller tillgångarnas karaktär av anläggnings- eller lagertillgång och behandlingen av interna transaktioner mellan företagen. Det är emellertid frågor som ligger utanför vad Skattelagskommittén bör utreda.

I *tredje stycket* har tagits in en erinran om att det finns regler också i fråga om kommissionärsverksamhet som bedrivs för flera kommittentföretags räkning.

Definitioner

2 §

Definitionen av kommissionärsföretag och kommittentföretag kommer från 2 § 2 mom. andra stycket SIL.

Det kan påpekas att begreppen kommissionärsföretag och kommittentföretag inte överensstämmer med civilrättens begrepp (se bl.a. prop. 1965:126 s. 36 f.). Eftersom det av bestämmelsen framgår att kommissionärsföretaget skall ha bedrivit verksamhet faller s.k. namnbolag utanför (se uttalanden i prop. 1978/79:210 s. 173 och 175).

Förutsättningar

Ett kommittentföretag

3 §

I paragrafens *första stycke* finns förutsättningarna för att 1 § skall få tillämpas. De flesta är hämtade från första stycket av 2 § 2 mom. SIL. Förutsättningarna i *punkterna 1 och 6* lades till år 1979. *Punkterna 3–5* är i stort sett desamma som när bestämmelserna infördes år 1965.

Punkten 2 har flyttats dit från den definition som i dag finns i momentets andra stycke. Vi har velat ta upp förutsättningarna i punkterna 2 och 3 i ett sammanhang för att tydliggöra att kommissionärsverksamheten skall bedrivas uteslutande för kommittentföretagens räkning medan kommissionärsföretaget kan driva viss mindre egen verksamhet vid sidan om.

I *andra stycket* finns ett tillägg till förutsättningen i första stycket 6. I dag finns det i 2 § 2 mom. fjärde stycket SIL. Bestämmelsen infördes år 1986 (Ds Fi 1986:19, prop. 1986/87:42, bet. 1986/86:SkU7, SFS 1986:1233).

Flera kommittentföretag

4 och 5 §§

Paragraferna behandlar de fall då ett kommissionärsföretag bedriver verksamheten för flera kommittentföretags räkning. Bestämmelserna tillkom år 1979. I dag finns de i 2 § 2 mom. tredje stycket SIL. De ändrades senast år 1991 (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:181), då skattemyndigheten i stället för RSV blev den myndighet som i första instans prövar frågor om dispens.

34 kap. Räntor och utdelningar i näringsverksamhet

Detta kapitel innehåller bestämmelser om räntor och utdelningar för inkomstslaget näringsverksamhet.

Vissa bestämmelser om räntor och utdelningar som enbart gäller särskilda typer av skattskyldiga finns dock i andra kapitel. Det gäller bl.a. kooperativa föreningars och samfälligheters rätt till avdrag för lämnad utdelning. Dessa bestämmelser finns i 38 kap.

Det finns ett antal bestämmelser om räntor och utdelningar m.m. som är gemensamma för inkomstslagen kapital och näringsverksamhet. Vi har stannat för att placera dessa bestämmelser i 41 kap., i den avdelning som gäller för inkomstslaget kapital. I det nu aktuella kapitlet föreskrivs bara att dessa bestämmelser skall tillämpas också vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

En grupp av bestämmelser i kapitlet reglerar att utdelning i vissa fall är skattefri för svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. I dag är dessa bestämmelser utformade som skattskyldighetsbestämmelser och placerade i 7 § SIL, som undantag från skattskyldigheten. Eftersom de enbart gäller i inkomstslaget näringsverksamhet och bara behandlar utdelningar har vi valt att flytta över bestämmel-

serna till detta kapitel och att utforma dem så att utdelning i vissa fall inte skall tas upp som intäkt.

I kapitlet finns också bestämmelser om vilka konsekvenserna blir när ett företag får tillgångar som utdelning och företaget inte skall ta upp det som intäkt samt utdelaren inte uttagsbeskattas. Det är inte givet att bestämmelserna skall placeras här. De skulle i stället kunna tas in t.ex. i ett kapitel om ombildningar eller i olika kapitel beroende på vilken typ av tillgångar som har delats ut samt i kapitalvinstkapitlet. Vi har emellertid stannat för att hålla dem samlade i detta kapitel.

Bakgrund

Regleringen om *vilka räntor och utdelningar som hör till inkomstslaget näringsverksamhet* genomgick en omfattande förändring vid 1990 års skattereform. Tidigare hänfördes vissa av näringsidkarnas räntor och utdelningar till inkomstslagen rörelse/jordbruksfastighet/annan fastighet medan andra hänfördes till inkomstslaget kapital. Vad som numera gäller regleras i fråga om juridiska personer i 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL och i fråga om enskilda näringsidkare och handelsbolag i punkt 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. I IL har denna reglering placerats i det kapitel som behandlar vad som hör till näringsverksamheten, 13 kap. Hos juridiska personer och i fråga om svenska handelsbolag räknas alla räntor och utdelningar till inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller enskilda näringsidkare framgår det av 13 kap. 8 och 9 §§ att delägarrätter och fordringsrätter m.m. vanligen inte räknas till näringsverksamheten. Därför kommer inte heller avkastningen på eller kostnaden för dem att hänföras till näringsverksamheten.

Redan när KL tillkom togs det in bestämmelser om *befrielse för aktiebolag och ekonomiska föreningar från skattskyldighet för utdelning*. Bestämmelserna fanns då i 54 § KL och i punkt 1 av anvisningarna till paragrafen. Befrielsen var mycket vidare än i dag. Den omfattade utdelning till samtliga företag med undantag bara för sådana som bedrev bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse. Bestämmelsen har sedan ändrats i flera omgångar.

År 1960 (förarbeten, se nedan) antogs en tillfällig lagstiftning om aktiebolags rätt till avdrag för utdelning och om skattskyldighet för utdelning, den s.k. Annellagen. Som huvudregel gällde då att utdelning var skattefri på andra aktier än kapitalplaceringsaktier. Samtidigt togs det in en schablonregel i den tillfälliga lagen som reglerade när aktier skulle anses innehavda i kapitalplaceringssyfte. Det infördes också särbestämmelser för förvaltningsföretag. Dessa

innebar att utdelningen var skattefri till den del den motsvarades av beslutad utdelning.

År 1967 (stencil Fi 1966:5, prop. 1967:17, bet. 1967:BevU3, SFS 1967:95) permanentades bestämmelserna från år 1960. Bestämmelserna om skattskyldighet för utdelning i den tillfälliga lagen flyttades då över till 54 § KL.

År 1979 (förarbeten, se nedan) ändrades bestämmelserna igen. Men i sak ändrades de bara genom att ett undantag för s.k. svarta fåmansföretag togs bort och att en möjlighet infördes att medge dispens från kedjebeskattningen för utdelning från utländska dotterbolag i de fall då dubbelbeskattningsavtal saknades.

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.) flyttades bestämmelserna om undantag från skattskyldighet för utdelning över till 7 § 8 mom. SIL.

Vid 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) gjordes ett antal ändringar i 7 § 8 mom. SIL. Begreppet förvaltningsföretag definierades om. Begreppet näringsbetingade aktier introducerades. Särbestämmelserna för banker och försäkringsbolag togs bort.

Ett år senare ändrades bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på utländska aktier och andelar (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412).

År 1993 (förarbeten, se nedan) infördes en i stort sett generell skattefrihet för mottagen svensk utdelning, som började att gälla år 1994. Stora delar av bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL togs då bort. Det som fanns kvar i momentet gällde utdelning från utlandet. Dessa bestämmelser utvidgades våren 1994 (förarbeten, se nedan). Men hösten 1994 (förarbeten, se nedan) beslutades att från och med år 1995 skulle skatteplikten för mottagen svensk utdelning återinföras liksom de gamla reglerna om skattefrihet i 7 § 8 mom. SIL. I kommentaren till paragraferna redogör vi normalt inte för att bestämmelserna inte gällde under år 1994. I de flesta fall återinfördes nämligen samma regler som gällde före år 1994. För tolkningen av de flesta paragraferna har man därför ingen hjälp av att gå igenom förarbetena år 1993 eller 1994.

År 1994 lades det till vissa bestämmelser om utdelning från bolag i länder som är medlemmar i EU (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1863).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1960 Annellagen infördes, prop. 1960:162, bet. 1960:BevU79, SFS 1960:658

1977 Bestämmelser om vinstandelslån infördes, SOU 1972:63, prop. 1976/77:93, bet. 1976/77:SkU36, SFS 1977:243

1979 Ändring i bestämmelserna om skattefria utdelningar, SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 660 f.

1993 Skattefrihet för utdelning från svenska företag infördes, SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543

1994 Utdelning från svenska företag blev återigen skattepliktig, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859

Kommentar till paragraferna

1 §

Första stycket anger kapitlets innehåll.

I *andra stycket* finns en hänvisning till en bestämmelse om utdelning från privatbostadsföretag och i *tredje stycket* finns en hänvisning till bestämmelser om i vilken utsträckning vissa ersättningar behandlas som ränta.

2 §

I *första stycket* regleras att vissa paragrafer i inkomstslaget kapital gäller också i inkomstslaget näringsverksamhet. För kommentarer till de olika bestämmelserna, se i kommentaren till respektive paragraf. I dag finns en bestämmelse i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL om att de olika bestämmelserna – med undantag för den sista om lotterivinster – gäller i inkomstslaget näringsverksamhet.

När det gäller lotterivinster finns i dag dels en bestämmelse i 19 § KL om att bl.a. svenska lotterivinster är skattefria. En sådan bestämmelse har placerats i 8 kap. 3 § IL. I 19 § KL regleras också att utländska lotterivinster är skattefria om de uppgår till högst 100 kronor. I punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL står att lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § räknas till inkomst av näringsverksamhet i fråga om handelsbolag. Detsamma regleras i 2 § 1 mom. sjätte stycket SIL i fråga om juridiska personer. Att lotterivinster räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer och i fråga om handelsbolag framgår i vårt förslag av 13 kap. 3 och 5 §§ (jfr kommentaren till 13 kap. 3 §). En bestämmelse om att vinster i utländska lotterier skall tas upp som intäkt om de överstiger 100 kronor har vi tagit in i 41 kap. 26 §, dvs. i det kapitel som behandlar intäkter och kostnader i inkomstslaget kapital. Där har också tagits in en bestämmelse om att utgifter för att delta i svenska och utländska lotterier inte skall dras av. Den bestämmelsen är hämtad från 3 § 2 mom. SIL och gäller i inkomstslaget kapital. Motsvarande bestämmelser finns för juridiska personer i 2 § 1 mom. sjunde stycket SIL och i fråga om handelsbolag i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Här i 34 kap. 2 § skriver vi att bestämmelsen i 41 kap. 26 § skall tillämpas också i inkomstslaget näringsverksamhet.

I punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL står att ytterligare två bestämmelser skall tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den första bestämmelsen är första stycket av 3 § 7 mom. SIL, som har placerats i 41 kap. 14 § IL. I dagens bestämmelse föreskrivs att utdelning som utgår i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, när utdelningen endast innebär en minskning i levnadskostnader. Eftersom det inte kan förekomma några levnadskostnader i inkomstslaget näringsverksamhet blir den inte aktuell här och någon hänvisning till den paragrafen tas inte med.

Den andra bestämmelsen är 3 § 7 mom. tredje stycket SIL, som behandlar förmåner från privatbostadsföretag. I vårt förslag har den placerats i 41 kap. 29 §. Där föreskrivs att förmån av fastighet från ett privatbostadsföretag inte skall tas upp som intäkt. Där framgår också att viss utdelning från ett privatbostadsföretag skall tas upp som intäkt bara till den del den överstiger andra avgifter och inbetalningar till föreningen under beskattningsåret än kapitaltillskott. I inkomstslaget näringsverksamhet finns det också en bestämmelse i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL, där det föreskrivs att förmån av fastighet från ett privatbostadsföretag inte skall tas upp som intäkt. Trots det så får

inbetalningar till föreningen enligt anvisningspunkten dras av om de är kostnader i näringsverksamheten. En motsvarande bestämmelse har vi placerat i 15 kap. 9 §. Återbetalning av sådana avdragna inbetalningar bör inte vara skattefria. Vi föreskriver därför inte att 41 kap. 29 § skall gälla i inkomstslaget näringsverksamhet.

I *andra stycket* finns ett tillägg till bestämmelserna i 41 kap. 16 och 20 §§. Dessa paragrafer behandlar den situationen att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening delar ut aktier i ett dotterbolag, se vidare i kommentarerna till de paragraferna. Enligt de paragraferna behöver den som får aktierna utdelade till sig under vissa förutsättningar inte ta upp utdelningen som intäkt. Men om aktierna blir lagertillgångar hos mottagaren skall värdet av aktierna tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Det framgår i dag av 3 § 7 mom. fjärde och femte styckena samt 8 mom. tredje stycket SIL. Hur värdet skall bestämmas framgår av punkt 2 första och sista styckena av anvisningarna till 24 § KL. Att de utdelade aktierna blir lagertillgångar kan bara förekomma i inkomstslaget näringsverksamhet. Därför har vi placerat bestämmelserna här i stället för i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet skall bestämmas i dessa fall har placerats i 17 kap.

Kapitalrabatt på optionslån

3 §

Bestämmelsen om kapitalrabatt på optionslån är hämtad från 2 § 9 mom. sista stycket SIL. Den infördes år 1985 (DsFi 1984:24, prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:308) och innebar ett lagfästande av rättspraxis (bl.a. RÅ 79 1:97).

Avdragsrätt för ränta på vinstandelslån

4 §

Bestämmelser om ränta på vinstandelslån har funnits sedan år 1977 (SOU 1972:63, prop. 1976/77:93, bet. 1976/77:SkU36, SFS 1977:243). De placerades då i en ny paragraf, 41 c § KL. I samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer flyttades bestämmelserna år 1984 över till 2 § 9 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). I 1990 års skattereform gjordes vissa ändringar som en anpassning till andra ändringar i inkomstskattereglerna.

I paragrafens *första stycke* finns den grundläggande bestämmelsen att avdragsrätt för vinstandelsränta regleras i de följande paragraferna. Motsvarande bestämmelse finns i första stycket av 2 § 9 mom. SIL.

Det finns definitioner av begreppen vinstandelslån och rörlig ränta i första och tredje styckena av 2 § 9 mom. SIL. Dessa infördes år 1977. Vi har emellertid, i *andra stycket*, ersatt uttrycket *rörlig ränta* med *vinstandelsränta*. I vanligt språkbruk är rörlig ränta en ränta som ändras med hänsyn till ränteläget. För att särskilja den nu aktuella typen av ränta har vi bytt uttryck här.

Av *tredje stycket* framgår att för annan ränta på vinstandelslån gäller inte några särskilda bestämmelser om avdragsrätt. En motsvarande bestämmelse finns i andra stycket av 2 § 9 mom. SIL.

Emissioner på den allmänna marknaden

5 §

Paragrafen behandlar vinstandelslån som emitterats på den allmänna marknaden. Huvudbestämmelsen *i första stycket* finns i dag i 2 § 9 mom. tredje stycket a SIL.

Bestämmelserna i *andra stycket* om ränta från fåmansföretag till vissa närstående finns i dag i 2 § 9 mom. sjätte stycket SIL. Inskränkningen tillkom vid skatteutskottets behandling (bet. 1976/77:SkU36).

I 2 § 9 mom. sjätte och sjunde styckena SIL finns det hänvisningar till definitioner av begreppen fåmansföretag, företagsledare och närstående personer. Eftersom de begreppen finns med i 2 kap. 1 § IL behövs det inte någon sådan hänvisning här.

Riktade emissioner

6 §

Paragrafen behandlar vinstandelslån där företrädesrätten till teckning har riktats till vissa personer. Bestämmelsen finns i dag i 2 § 9 mom. tredje stycket b SIL. Den tillkom år 1977.

7 §

Denna paragraf innehåller en utvidgning av avdragsrätten enligt 6 § för börsnoterade företag. Bestämmelserna finns i dag i 2 § 9 mom. tredje stycket c och fjärde stycket SIL.

Bestämmelsen är i dag utformad så att den gäller om aktierna eller andelarna är ”noterade på svensk börs eller föremål för liknande notering här i riket”. Enligt förarbetena år 1977 (prop. 1976/77:93 s.

27) avsågs med uttrycket "liknande notering här i riket" att aktierna var noterade på Svenska fondhandlareföreningens kurslista. Den finns inte kvar längre. De aktier som var noterade där är numera i huvudsak börsnoterade. I vårt förslag är uttrycket ändrat till "noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats" i enlighet med det uttryckssätt som används i lagstiftning efter att lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet infördes (se prop. 1991/92:113 s. 213).

Om företaget har rätt till avdrag skall enligt *andra stycket* en intäktspost tas upp. Hur intäktsposten skall beräknas finns kommenterat i förarbetena år 1977 (prop. 1976/77:93 s. 28).

8 §

I paragrafen finns den dispensmöjlighet när emissionen har riktats till aktie- eller andelsägare som i dag är placerad i 2 § 9 mom. femte stycket SIL.

Bestämmelsen har ändrats senast under år 1991, då skattemyndigheten sattes in som första instans vid dispensprövningen (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:181).

9 §

För fåmansföretag finns ett undantag från avdragsrätten för ränta som betalas till vissa personer. Det är en likadan bestämmelse som finns i fråga om emissioner på den allmänna marknaden i 5 § andra stycket (nuvarande placering och förarbeten, se kommentaren till 5 §).

Avdrag för lämnad utdelning

10 §

I paragrafen har som en upplysning tagits in en hänvisning till de bestämmelser som finns om rätt till avdrag för lämnad utdelning. Det finns ingen uttrycklig regel om att lämnad utdelning inte skall dras av, men det följer av att utdelning inte är en kostnad för att förvärva eller bibehålla intäkter.

Skattefria utdelningar

11 §

I paragrafen finns en bestämmelse som säger att med utdelning avses inte utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen skall dra av. Det framgår i dag av 7 § 8 mom. första stycket andra meningen SIL.

Med utdelning förstås enligt 7 § 8 mom. SIL sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket SIL. Ända sedan KL:s tillkomst har uttrycket "som har uppburits efter annan grund" funnits med. Med uttrycket avses bl.a. rabatter och pristillägg i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar. I intäktsbestämmelserna särbehandlades då sådan utdelning, den skulle ofta tas upp i ett annat inkomstslag än annan utdelning (punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL). I IL har vi inte någon särskild definition av begreppet utdelning. Med utdelning avses därigenom såväl utdelning som har utgått i förhållande till innehavda insatser som utdelning som har utgått efter annan grund. Vi lägger därför inte till utdelning som utgår efter annan grund. Men i de fall det finns särskilda bestämmelser, t.ex. om att rabatter och pristillägg inte omfattas, tar vi med sådana.

Utdelning till förvaltningsföretag på svenska aktier och andelar

12 §

Bestämmelsen i *första meningen*, som behandlar i vilken utsträckning mottagen utdelning från svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar är skattefri hos förvaltningsföretag, är hämtad från 7 § 8 mom. första och andra styckena SIL. Som framgår under rubriken Bakgrund har vi ändrat de bestämmelser som i dag finns i 7 § 8 mom. SIL så att de utformas som bestämmelser om att viss utdelning inte skall tas upp som intäkt. I dag är de i stället utformade så att vissa skattskyldiga undantas från skattskyldighet för utdelningsinkomster. Under rubriken Bakgrund finns också en redogörelse för hur bestämmelserna om skattefrihet har vuxit fram. Där framgår att bestämmelsen om förvaltningsföretag infördes år 1960. Förutom att den inte längre gäller för investmentföretag och att definitionen av förvaltningsföretag har ändrats (se 13 §) har den i stort sett samma innehåll i dag.

Undantaget i *andra meningen* tillkom år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412). Då infördes bestämmelser om skattefrihet för mottagen utdelning när ett moderbolag delar ut samtliga aktier i ett helägt svenskt dotterbolag till sina aktieägare.

13 §

Definitionen av förvaltningsföretag är hämtad från 7 § 8 mom. andra stycket SIL. En definition av förvaltningsföretag infördes första gången år 1960. Vid 1990 års skattereform ändrades definitionen så att det skrevs in i lagtexten att också indirekt bedriven verksamhet

skall beaktas vid prövningen av om företaget bedriver någon verksamhet vid sidan av förvaltningsverksamheten (se prop. 1989/90:110 s. 554 f.).

För investmentföretag finns bestämmelser i 38 kap. 14, 15 och 17 §§.

Utdelning på svenska näringsbetingade aktier och andelar

14 §

Bestämmelsen om utdelning på näringsbetingade aktier och andelar är hämtad från 7 § 8 mom. tredje stycket SIL. Under rubriken Bakgrund finns en redogörelse för hur denna bestämmelse har vuxit fram.

Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse genom 1990 års skattereform. Svenska sparbanker och svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag togs med bland de skattebefriade mottagarna, samtidigt som undantaget för förvaltningsföretag och investmentföretag togs in i samma stycke. Därefter har bara en mindre ändring gjorts år 1993 (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939), då ett undantag för livförsäkringsföretag togs bort.

15 §

Begreppet *näringsbetingade aktier och andelar* definieras i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL. Begreppet infördes genom 1990 års skattereform för sådana aktier och andelar som avses i denna paragraf, men omfattningen av bestämmelsen ändrades bara genom att orden *betingas av verksamhet* togs in i stället för *betingas av jordbruk, skogsbruk eller rörelse*. En sådan bestämmelse infördes första gången i den tillfälliga lagstiftningen år 1960 och har i princip inte ändrats tidigare annat än genom att ordet *innehavet* i den föreslagna punkt 2 ersatte ordet *förvärvet* när bestämmelsen permanentades år 1967 (stencil Fi 1966:5, prop. 1967:17, bet. 1967:BevU3, SFS 1967:95) och att man uttryckligen skrev in ett undantag för omsättningsaktier och omsättningsandelar år 1979. Det framgick inte av lagen före år 1979, men enligt förarbetena tillämpades det dock tidigare (se prop. 1960:162 s. 31 och prop. 1978/89:210 s. 146 f. och 155 f.). Uttrycket *näringsbetingade aktier och andelar* finns också i 22 kap. 11 och 12 §§ och uttrycket *betingas av verksamheten* finns i 13 kap. 8 §, 46 kap. 34 och 35 §§, 47 kap. 14 § och 49 kap. 7 §.

I inledningen till paragrafen har ordet *omsättningstillgång* bytts ut mot *lagertillgång*. I avsnitt 2.4.2 har redovisats varför.

16 §

Bestämmelsen om utdelning från ett förvaltnings- eller investmentföretag finns i dag i fjärde stycket av 7 § 8 mom. SIL. Den infördes i den provisoriska lagstiftningen år 1960. Bestämmelsen mildrades år 1979 när orden "mer än enstaka" lades till.

17 §

I paragrafen finns en skatteflyktsbestämmelse, kallad Lundinregeln. I dag är den placerad i 7 § 8 mom. femte stycket SIL. Den infördes år 1966 (SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) och har sedan dess ändrats bara språkligt.

18 §

Bestämmelsen behandlar utdelning på förlagsinsatser. En bestämmelse om att sådan utdelning inte omfattades av skattefriheten för mottagen utdelning på näringsbetingade andelar togs in år 1984 i samband med att det infördes en möjlighet för andra än medlemmar att satsa riskbärande kapital i ekonomiska föreningar genom förlagsinsatser (prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190 – då placerad i punkt 1 av anvisningarna till 54 § KL, men flyttad samma år till 7 § 8 mom. första stycket SIL). Samtidigt fick föreningen rätt till avdrag för den lämnade utdelningen på förlagsinsatserna (dåvarande 29 § 2 mom. KL, men flyttad samma år till 2 § 8 mom. SIL).

Bestämmelsen i 7 § 8 mom. första stycket SIL togs bort när det infördes en generell skattefrihet för mottagen utdelning år 1993. Den återinfördes emellertid år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626).

Utdelning på utländska aktier och andelar

19 §

Bestämmelsen om i vilka fall utdelning på utländska aktier och andelar inte skall tas upp som intäkt är hämtad från 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL.

År 1979 infördes en möjlighet för RSV att förklara att ett företag skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning från utländska bolag. Bestämmelserna har ändrats ett antal gånger.

År 1991 utvidgades de (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412) genom att frågan numera inte är en dispensfråga utan handläggs vid taxeringen och genom att skattefriheten gäller också utdelning från länder som Sverige har dubbelbeskattningsavtal med.

När bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL år 1993 togs bort i fråga om svenska företag i samband med att mottagen utdelning blev skattefri, behölls de i fråga om utdelning från utländska bolag.

Bestämmelserna om utdelning från utländska bolag omarbetades våren 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778). Skattefriheten utvidgades så att den gäller utdelning inte bara från utländska bolag utan från alla utländska juridiska personer. Samtidigt infördes en presumtionsregel för utländska juridiska personer i länder med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal (jfr 20 §).

När skattskyldighet för mottagen svensk utdelning återinfördes år 1994 återinfördes den lydelse som bestämmelserna hade före år 1993. Dock behölls de två nyss redovisade ändringarna som gjordes vid omarbetningen våren 1994.

Vi har funderat över om bestämmelsen här i 19 § gäller utdelning till förvaltningsföretag, dvs. också i fråga om bestämmelserna i 12 och 13 §§. Såväl i den proposition där det föreslogs att dispensen skulle införas (prop. 1978/79:210 t.ex. s. 159) som i den proposition där det föreslogs att det skulle bli en fråga vid taxeringen (prop. 1990/91:107 t.ex. s. 28) nämns bara utdelning från dotterbolag, med tillägg för övriga näringsbetingade aktier i den sistnämnda propositionen. Det finns emellertid inget i lagtexten som tyder på att bestämmelsen inte skulle gälla också för utdelning till förvaltningsföretag. Vi utgår vid utformningen av vårt förslag från lagtextens ordalydelse.

Ordalydelsen i *punkten 2* är annorlunda än i dagens bestämmelse. I 7 § 8 mom. sjätte stycket 2 SIL finns som villkor att 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. Vad som avses därmed har redovisats bl.a. i propositionerna 1978/79:210 och 1990/91:107. Vad som är klart är att det skall vara fråga om en inkomstskatt. Däremot är begreppet jämförlig ett vagt uttryck för det som sagts i dessa förarbeten. Vi har därför funderat på att lagfästa det som står i förarbetsuttalandena, men kommit fram till att det skulle leda till införandet av ett antal bestämmelser som i och för sig kan vara precist utformade men som blir svåra att applicera på utländska juridiska personer. Om bestämmelserna inte skulle bli orimligt omfattande, skulle även de kräva ytterligare förarbetsuttalanden för en vidare tolkning. Vi har därför funnit att det är en för stor uppgift för att Skattelagskommittén skall ta sig an den. Vi anser dock att begreppet jämförlig inte återspeglar vad som sägs i förarbetsuttalandena. I propositionen 1990/91:107 säger statsrådet (s. 29) att man – när skattesatsen för svenska bolag var 30 % – som jämförlig kunde acceptera en skatt på 15 % på ett underlag beräknat enligt svenska

regler för beskattning. Vad som uttrycks är snarare att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad inte är *väsentligt lindrigare* än inkomstbeskattningen enligt den svenska lagen av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Vi har därför valt att använda det uttrycket. Avsikten är inte att det skall leda till någon ändring av gällande rätt. Uttrycket innefattar dock det fallet att beskattningen av ett företag är mycket högre i utlandet än enligt svenska regler. Det kan vara en oklar punkt i dag.

20 §

Bestämmelsen om utländska juridiska personer i avtalsländer kommer från 7 § 8 mom. sjunde stycket SIL. Som nämnts under kommentaren till 19 § infördes bestämmelsen våren 1994.

I *första stycket 1* har vi som ett förtydligande lagt till att dubbelbeskattningsavtalet skall omfatta inkomster i allmänhet för att markera att sådana länder med vilka avtalen innehåller regler endast för vissa branscher, t.ex. luftfartsföretag, inte skall omfattas.

21 §

Inför Sveriges medlemskap i EG införlivades bl.a. det s.k. moderdotterbolagsdirektivet med svensk rätt (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1863). Då lades åttonde och nionde styckena till i 7 § 8 mom. SIL.

Vi har utformat *första stycket* som en utvidgning av 15 § om vilka aktier och andelar som skall anses vara näringsbetingade. Den gäller bara aktier och andelar i bolag i stater som är medlemmar i EG. Eftersom bestämmelsen är en utvidgning kommer den i praktiken att gälla bara för utdelning på lagerandelar eller på andelar i ett bolag där mottagaren innehar minst 25 % av andelskapitalet men inte minst 25 % av rösterna. Vi har utformat bestämmelsen på det sätt som föreslogs i propositionen och inte efter dagens lagtext, som fick sin lydelse efter ändringar i utskottet. Avsikten med bestämmelsen var att komplettera regleringen av vilka aktier och andelar som anses som näringsbetingade och inte att undanta några andra bestämmelser, t.ex. den s.k. Lundinregeln (17 § i vårt förslag). Med dagens lydelse är Lundinregeln emellertid undantagen. Med vårt förslag kommer Lundinregeln att gälla också vid utdelning från utländska företag. En sådan bestämmelse strider inte mot direktivet eftersom det enligt artikel 1 i direktivet får finnas bestämmelser i författningar för att förhindra skatteflykt. Bestämmelserna i 14–18 §§ gäller inte för utdelning på lagertillgångar. Det kan vara bra att det uttryckligen står att denna bestämmelse gäller också för lagertillgångar. Att bestäm-

melsen inte gäller för investmentföretag och förvaltningsföretag framgår av 14 § (som är tillämplig på grund av 19 § 1).

I *andra stycket* har vi tagit in en definition av uttrycket "företag som är hemmahörande i en utländsk stat som är medlem i Europeiska gemenskapen". En definition finns i 7 § 8 mom. sista stycket SIL. Den hänvisar emellertid till villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater (90/435/EEG). En officiell översättning av direktivet finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT L 225, 20.8.1990, s. 6. Den engelska texten och en provisorisk översättning finns i prop. 1994/95:52 s. 87 f. Vi har i stället i detta stycke tagit in de villkor som finns där. De aktuella bolagsformerna och skatterna är emellertid så många att vi valt att ta in dem i bilagor till lagen. De svenska – liksom de österrikiska och finska – bolagen och skatterna finns med i ländernas anslutningsfördrag med EU, som finns intaget i en proposition om Sveriges medlemskap i Europeiska unionen (prop. 1994/95:19 bil. 10 s. 308 f.). Eftersom bestämmelserna bara avser utlänska företag har de svenska företagsformerna inte tagits med, men däremot den svenska skatten, eftersom utländska företag kan vara skyldiga att betala den.

Sista stycket i 7 § 8 mom. SIL avslutas med villkoret att den inkomstbeskattning som bolaget är underkastad skall vara jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Den bestämmelsen behövs inte med vår utformning eftersom det ändå gäller – med vår omformulering – enligt 19 § 2.

Tillgångar som har delats ut skattefritt

22 §

I 23–28 §§ finns bestämmelser om skattekonsekvenser när tillgångar har delats ut skattefritt. Bestämmelserna finns i dag i sista stycket av 2 § 4 mom. SIL. I de första åtta styckena av momentet finns bestämmelser om skattefrågor vid fusioner. Bestämmelserna i momentet ses för närvarande över av Företagsskatteutredningen, som förväntas komma med ett förslag till omarbetning under år 1997.

År 1986 infördes bestämmelser i 2 § 4 mom. SIL om skattekonsekvenser när kapitaltillgångar delades ut till företag som var befriade från skattskyldighet för utdelning (prop. 1985/86:78, bet. 1985/86:SkU21, SFS 1986:124). Bestämmelserna var utformade så att kapitalvinst och kapitalförlust liksom värdeminskningsavdrag

skulle beräknas som om det utdelande och det mottagande företaget var en skattskyldig. Bestämmelserna gällde utdelning som beslutades efter utgången av år 1985.

Bestämmelserna ändrades vid 1990 års skattereform. I utredningen föreslogs att bestämmelserna skulle tas bort (SOU 1989:34 s. 271 f. och 378). Det motiverades med att utdelningen kommer att uttagsbeskattas hos det utdelande företaget. Lagrådet invände emellertid att det också i det nya systemet finns ett behov av sådana bestämmelser för de fall då utdelningen inte utlöser någon uttagsbeskattning. I propositionen höll föredragande statsrådet med Lagrådet och det föreslogs sådana bestämmelser (prop. 1989/90:110 s. 556 f. och 693 f.). De utvidgades samtidigt så att de gäller också för andra tillgångar än kapitaltillgångar, dvs. även för lagertillgångar och inventarier.

Enligt dagens lagtext gäller bestämmelserna om "det utdelande företaget inte uttagsbeskattats enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL". I vårt förslag har vi ändrat i den tredje strecksatsen till att "det finns särskilda skäl mot att uttagsbeskatta den utdelande juridiska personen". Orsaken till bytet är att vi menar att bestämmelserna skall gälla bara i de fall då utdelaren inte uttagsbeskattas på grund av att det finns särskilda skäl mot uttagsbeskattning. I andra fall då det utdelande företaget inte uttagsbeskattas enligt KL – t.ex. därför att det är ett utländskt företag – gäller inte bestämmelserna i 22–28 §§ (jfr 27 kap. 11–13 §§ samt kommentaren före 27 kap. 11 §).

I dagens lagtext finns en hänvisning till en bestämmelse om att förfarandet "skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen". Eftersom bestämmelserna, på grund av bestämmelsen i den tredje strecksatsen, kommer att tillämpas bara om det utdelande företaget inte uttagsbeskattas kan det inte bli aktuellt med någon sådan kapitalvinstbeskattning vid utdelningstillfället. Vi har därför inte tagit med en sådan bestämmelse.

Bestämmelserna i 23–28 §§ innehåller regler om skattemässig kontinuitet. Det finns ytterligare ett antal grupper med likartade bestämmelser i IL. Vi har strävat efter att ge bestämmelserna en enhetlig utformning och har i första hand kommenterat ändringarna i kommentaren till 35 kap., som behandlar fusioner mellan svenska företag.

Lager

23 §

I paragrafen finns en bestämmelse om att mottagaren av utdelning i form av lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar i vissa fall skall ta upp en intäkt. Den infördes vid 1990 års skattereform och kommer från 2 § 4 mom. andra stycket SIL. Enligt dagens lydelse gäller bestämmelsen "lager, fordringar och liknande tillgångar". För kommentar till ändringarna, se kommentaren till 35 kap. 5 §.

Inventarier

24 §

Bestämmelsen om värdeminskningsavdrag på inventarier finns i 2 § 4 mom. tredje stycket SIL. Den blev tillämplig genom 1990 års skattereform. För kommentar, se kommentaren till 35 kap. 6 §.

Kapitaltillgångar

25 §

I dag finns det en hänvisning i 2 § 4 mom. sista stycket SIL till momentets sjunde stycke, där det finns bestämmelser om skattemässig kontinuitet i fråga om kapitaltillgångar. Här i denna paragraf har vi föreslagit samma ändringar som i 22 kap. 7 och 13 §§ och i 35 kap. 7 §. För kommentar, se 35 kap. 6 och 7 §§.

Särskilt om byggnader, markanläggningar, skog och bostadsrätter

26–28 §§

Paragraferna reglerar vad som gäller för mottagaren i fråga om värdeminskningsavdrag m.m. när vissa tillgångar delas ut. Bestämmelserna om byggnader och markanläggningar finns i 2 § 4 mom. tredje stycket SIL och bestämmelserna om skog i paragrafens femte stycke.

När det gäller dessa bestämmelser hänvisar vi för kommentar och i fråga om förarbeten till 35 kap. 8–10 §§ (jfr också 22 kap. 8–10 §§).

I 22 kap. 6 § första stycket har vi tagit in en bestämmelse om att avdrag för förbättrande reparationer och underhåll inte skall återföras. Eftersom bestämmelserna här i 34 kap. på grund av 22 § kommer att tillämpas bara om företaget inte uttagsbeskattas kommer det inte att

ske någon återföring av sådana avdrag. Det behövs därför inte någon bestämmelse här som motsvarar den i 22 kap. 6 §. Däremot är det lämpligt med kontinuitet i fråga om sådana avdrag mellan företagen, varför vi har tagit med sådana bestämmelser här i 26 och 28 §§. Någon motsvarighet finns inte i dag.

Det kan påpekas att bestämmelserna här i 34 kap. gäller också i fråga om lagertillgångar. Bestämmelserna i 26 § blir således tillämpliga också för lagerfastigheter.

35 kap. Svenska fusioner

Detta kapitel innehåller de bestämmelser om beskattningseffekter vid vissa fusioner som i dag finns i 2 § 4 mom. första–åttonde och elfte styckena SIL. Det finns ytterligare bestämmelser om effekter vid fusioner i fråga om periodiseringsfonder, ersättningsfonder och underskott. Dessa bestämmelser har placerats i de kapitel som behandlar sådana frågor. Bestämmelser om internationella fusioner har placerats i 36 kap.

Bakgrund

Bestämmelser om skattekonsekvenser vid fusioner infördes år 1950 (förarbeten, se nedan). Då infördes lättnader i den då befintliga utskiftningsbeskattningen vid vissa fusioner mellan moder- och dotterföretag. Samtidigt togs det in bestämmelser i KL m.fl. lagar om de inkomstskattekonsekvenser som aktualiserades vid sådana fusioner. Bestämmelserna har ändrats och kompletterats ett flertal gånger.

När bestämmelserna infördes år 1950 placerades de i olika paragrafer i KL och SIL. När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 flyttades samtliga bestämmelser över till 2 § 4 mom. SIL (förarbeten, se nedan).

Skattereglerna för fusioner är inte heltäckande. På senare tid har frågan vad som gäller när tillgångar får en annan skatterättslig karaktär hos det övertagande företaget än de hade hos det överlåtande företaget aktualiserats i ett par rättsfall (jfr RÅ 1994 ref. 16 och Skattenytt 1995 s. 87 fall 5.4). Det är emellertid fortfarande oklart i vilken utsträckning reglerna förutsätter att tillgångarna har samma skatterättsliga karaktär hos båda företagen. Vi har funnit att en reglering av denna fråga kräver materiella ställningstaganden i en utsträckning som ligger utanför ramarna för vårt uppdrag och har därför inte infört någon bestämmelse som reglerar frågan.

Det kan också påpekas att det saknas regler om rätt att vid fusioner överta sådana kvarstående underskott hos kommanditdelägare och vissa delägare i handelsbolag som regleras i 18 § KL samt hos delägare i vissa utländska juridiska personer som regleras i 2 § 15 mom. SIL. Vi har inte funnit anledning att överväga någon materiell ändring på dessa punkter.

Bestämmelserna ses över också av Företagsskatteutredningen, som förväntas komma med ett förslag i slutet av år 1997 med ändrade regler för omstruktureringar av företag.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1950 Skattebestämmelser vid fusioner, SOU 1949:56, prop. 1950:240, bet. 1950:BevU62, SFS 1950:588 m.fl.

1981 Ändrade regler för inventarier, fastigheter och pågående arbeten, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295

1984 Slopande av den kommunala taxeringen för juridiska personer, DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.

1987 Nya fusionsbestämmelser, bl.a. för banker, DsFi 1985:15, prop. 1986/87:42, bet. 1986/87:SkU40, SFS 1987:657

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

Kommentar till paragraferna

1 §

Bestämmelsen i *första stycket* om vilka fusioner som omfattas av detta kapitel kommer från 2 § 4 mom. första stycket SIL. Från början omfattades bara vissa fusioner enligt 1944 års aktiebolagslag. Bestämmelserna har ändrats och kompletterats med ett antal olika fusioner, bl.a. när de civilrättsliga bestämmelserna om fusioner har ändrats.

Den senaste ändringen kom år 1995 (prop. 1995/96:74, bet. 1995/96:NU9, SFS 1995:1577).

Bestämmelsen i *andra stycket* om försäkringsföretag finns i dag i 2 § 4 mom. sjunde stycket sista meningen SIL. Den ursprungliga bestämmelsen togs in år 1964 i punkt 5 av anvisningarna till 35 § KL. Bestämmelsen flyttades år 1984 till 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL och år 1987 till sin nuvarande plats.

Till skillnad från fusionerna i första stycket omfattar bestämmelserna i andra stycket inte bara svenska företag. De skiljer sig också på det sättet att det inte krävs att det överlåtande företaget upphör. Vi har inte gått in i problematiken om skattskyldigheten i övrigt för de överlåtande företagen. Den av oss föreslagna 4 § bör emellertid gälla vid sådana övertaganden eftersom detta tidigare var en del av kapitalvinstberäkningen, som omfattas av dagens bestämmelse. Det kan visserligen synas strida mot att det inte finns några kontinuitetsregler beträffande värdeminskningsavdrag, men det problemet finns redan i dag.

I *tredje stycket* har vi tagit in en bestämmelse om vad som gäller om det finns flera överlåtande företag. En sådan bestämmelse finns i 7 § OL och i vårt förslag i 36 kap. 6 §. För att få enhetlighet tar vi med en motsvarande bestämmelse här.

Uttagsbeskattning

2 §

År 1966 (prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) infördes en bestämmelse i sista stycket av punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL som innebar att när ett företag utskiftade tillgångar som vid en försäljning skulle beskattas i förvärvskällan, skulle det anses vara en skattepliktig intäkt. Men det fanns ett undantag för de fall då utskiftningen skedde genom en sådan fusion som det fanns särskilda skatteregler för. Bestämmelsen flyttades över till 2 § 4 mom. SIL år 1984. Vid 1990 års skattereform togs bestämmelsen bort på grund av att den blev obehövlig genom den generella regeln om skattekonsekvenser vid uttag i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL. Undantagsregeln för fusionsfall behölls dock för tydlighets skull och finns nu i momentets elfte stycke.

Kapitalvinster och kapitalförluster

3 §
Bestämmelsen om att kapitalvinster inte skall tas upp som intäkt och att kapitalförluster inte skall dras av när de uppkommer i samband med fusion kommer från 2 § 4 mom. sjunde stycket SIL. Den infördes år 1950 i punkt 5 av anvisningarna till 35 § KL och flyttades över till 2 § 4 mom. SIL när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984.

Återföring av värdeminskningsavdrag

4 §
Vid 1990 års skattereform infördes bestämmelser om återföring av värdeminskningsavdrag m.m. vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som är kapitaltillgångar i punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL. I fråga om fastigheter som är lagertillgångar fanns redan tidigare en bestämmelse om återföring av värdeminskningsavdrag. Den flyttades vid skattereformen över till punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL. Vi har placerat bestämmelserna om återföring i 23 kap. Det infördes dock inte någon bestämmelse vid 1990 års skattereform om att återföring inte skall ske vid fusioner. Eftersom reglerna om fusioner i övrigt syftar till att företagen skall behandlas som om de redan före fusionen var ett enda skattesubjekt, bör det inte ske någon återföring vid fusionen. Vi föreslår därför att en sådan regel skall införas. I 8 och 10 §§ har vi infört bestämmelser om vad som gäller för det övertagande företaget i fråga om dessa avdrag.

Lager

5 §
Bestämmelsen i *första stycket första meningen* om lagertillgångar m.m. kommer från 2 § 4 mom. andra stycket SIL.

Redan år 1950 togs det in en bestämmelse i 29 § 1 mom. KL om vad som gällde vid fusioner för varor till förädling, förbrukning och försäljning. Enligt bestämmelsen skulle värdet hos det mottagande företaget tas upp till det i beskattningsavseende gällande värdet hos det överlåtande företaget vid fusionstillfället. Samtidigt togs det in en bestämmelse i 28 § 3 mom. KL om fordringar. Om det övertagande företaget i sina räkenskaper tog upp fordringarna till ett högre belopp

än det i beskattningsavseende gällande värdet hos det överlåtande företaget, skulle det övertagande företaget enligt bestämmelsen ta upp mellanskillnaden som intäkt. Utredningen föreslog ett andra stycke i 28 § 3 mom. KL som skulle reglera att detsamma gällde i fråga om aktier, andelar eller liknande tillgångar, om en vinst vid försäljning av dem skulle beskattas som intäkt av rörelse. Departementschefen ansåg dock att den sistnämnda bestämmelsen kunde undvaras och antog att bestämmelsen om fordringar i praxis skulle tillämpas analogt på sådana aktier och andelar.

År 1984 fördes bestämmelserna i 29 § 1 mom. och 28 § 3 mom. KL samman till 2 § 4 mom. första stycket SIL, som kom att gälla i fråga om "lager, fordringar och liknande tillgångar". Där togs den bestämmelse om intäktsföring in som fanns i 28 § 3 mom. KL och som fortfarande finns kvar i 2 § 4 mom. andra stycket SIL, dit bestämmelsen flyttades år 1987.

Vi har dock ändrat lydelsen av denna paragraf så att detta inte gäller alla fordringar utan bara "kundfordringar eller liknande tillgångar". När det gäller andra fordringar, dvs. fordringar som är kapitaltillgångar, finns det en bestämmelse i 2 § 4 mom. sjunde stycket andra meningen SIL. Där står det att om tillgångar som övertagits vid fusionen avyttras, skall det anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig vid bedömning av om kapitalvinst eller kapitalförlust uppkommit. Det innebär att det finns två bestämmelser som gäller i fråga om fordringar som är kapitaltillgångar. Tanken måste vara att i fråga om fordringar som är kapitaltillgångar så är det bestämmelsen i sjunde stycket av 2 § 4 mom. SIL som skall tillämpas. Vi föreslår därför att den nu aktuella paragrafen – såvitt gäller fordringar – skall gälla bara i fråga om kundfordringar och liknande tillgångar.

För att få enhetlighet i IL har vi skrivit ut "pågående arbeten", som annars ingår i "liknande tillgångar".

I *andra meningen* har vi lagt till att motsvarande gäller för leverantörsskulder och sådana förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar. Det finns inte reglerat i dag men givetvis måste kontinuiteten omfatta också skuldsidan. Angående uttrycket "förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar", se kommentaren till 22 kap. 4 §.

Det kan påpekas att i fråga om byggnader och markanläggningar som är lagertillgångar kan det ha skett både nedskrivningar och avskrivningar. Då skall både denna paragraf och 8 § tillämpas.

Inventarier

6 §

Bestämmelsen om inventarier kommer från tredje och fjärde styckena av 2 § 4 mom. SIL. År 1950 infördes en bestämmelse i sista stycket av punkt 3 b av anvisningarna till 29 § KL om värdet hos det övertagande företaget (motsvarande 2 § 4 mom. tredje stycket SIL). En bestämmelse om förutsättningarna för det övertagande företaget att fortsätta med räkenskapsenlig avskrivning (motsvarande 2 § 4 mom. fjärde stycket SIL) infördes år 1957 i punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL. Bestämmelsen i punkt 3 b av anvisningarna till 29 § KL flyttades år 1981 till punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL. År 1984 flyttades de båda bestämmelserna från den anvisningspunkten till 2 § 4 mom. femte och sjätte styckena SIL och slutligen fick de sin placering i tredje och fjärde styckena år 1987.

I dagens lagtext står det att det skall "anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig". I IL skriver vi ut vad uttrycket innebär, om det är möjligt, se vidare i avsnitt 2.4.2. under rubriken Skattemässig kontinuitet.

I den nu aktuella paragrafen regleras konsekvenserna i fråga om värdeminskningsavdrag. Konsekvenserna är inte bara att det övertagande företaget kan fortsätta att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning på det värde som återstår oavskrivet hos överlåtaren utan också att kompletteringsregeln om 20 procents årlig avskrivning och andra kompletterande bestämmelser om avskrivning skall kunna tillämpas på dessa tillgångar. Det kan finnas också andra förhållanden som gäller för det överlåtande företaget i fråga om inventarier. Som exempel kan nämnas att det i sin tur kan ha varit övertagande företag i en fusion och på grund av bestämmelsen i denna paragrafs andra stycke ännu inte har tagit upp hela mellanskillnaden.

Det är knappast rimligt att reglera alla dessa situationer för sig. Vi har därför funnit det lämpligt att ha ett mer allmänt uttryck för vad som skall gälla för det övertagande företaget. På andra håll har vi emellertid funnit att det är mindre lämpligt att föreskriva att de två skall anses som en skattskyldig. I fråga om t.ex. delägarrätter, där beräkning av en kapitalvinst skall ske enligt genomsnittsmetoden, kan man undra vad som menas med att de skall anses som en skattskyldig. För att uttrycka vad som avses har vi i stället använt uttrycket *inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation.*

Liksom i övriga kontinuitetsregler skriver vi att övertagaren *inträder* i överlåtarens situation, dvs. det sker redan vid fusionen eller överlåtelsen och inte vid ett senare tillfälle t.ex. vid avyttringen av

tillgångarna. Det kan vara betydelsefullt att fastställa bl.a. för tillämpningen av genomsnittsmetoden för vissa kapitaltillgångar.

Vi ändrar också dagens uttryck "vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångarnas anskaffningsvärden" till att bara skriva *i fråga om värdeminskningsavdrag*. Samma ändring görs i 8 § i fråga om byggnader och markanläggningar. Uttrycket täcker allt som rör värdeminskningsavdrag, t.ex. vilka anskaffningsvärden som tillgångarna har och hur stora värdeminskningsavdrag som har gjorts. Det innebär också att det övertagande företaget självt skall anses ha gjort de värdeminskningsavdrag som det överlåtande företaget har gjort. Det kan ha betydelse bl.a. när det övertagande företaget avyttrar en fastighet och skall tillämpa bestämmelserna i 23 kap. om återföring av värdeminskningsavdrag. Då skall det övertagande företaget återföra också de värdeminskningsavdrag som det överlåtande företaget har gjort på fastigheten.

Kapitaltillgångar

7 §

Bestämmelsen om kapitaltillgångar kommer från 2 § 4 mom. sjunde stycket andra meningen SIL. Den infördes år 1950 i punkt 5 av anvisningarna till 35 § KL. År 1984 flyttades den till 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL. År 1987 flyttades den vidare till sin nuvarande plats.

Vi har lagt till "eller motsvarande förpliktelser". Liksom i fråga om lager m.m. (5 §) bör kontinuiteten omfatta även förpliktelser.

Enligt dagens lydelse "skall det anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig". Liksom i andra paragrafer har vi ändrat uttryck till "inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation". För kommentar, se 6 §. Vi har lagt till *i fråga om anskaffningsvärde och annat som påverkar en kapitalvinstberäkning*. Uttrycket annat innefattar t.ex. anskaffningstidpunkt, förbättringskostnader och en överlåtares kostnader för överlåtelsen.

Särskilt om byggnader, markanläggningar, skog och bostadsrätter

8 §

Bestämmelserna om byggnader och markanläggningar kommer från tredje stycket av 2 § 4 mom. SIL. De infördes år 1981 (prop.

1980/81:68 s. 132 f.) och placerades då i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a av anvisningarna till 25 § samt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 § KL. År 1984 fördes bestämmelserna samman till 2 § 4 mom. femte stycket SIL. År 1987 fick de sin nuvarande placering. Bestämmelsen gäller såväl lagertillgångar som kapitaltillgångar. För lagertillgångar gäller också 5 § och för kapitaltillgångar gäller också 7 §.

Liksom i flera andra paragrafer i detta kapitel används uttrycken ”inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation” och ”i fråga om värdeminskningsavdrag”. För kommentar till dessa två ändringar, se 6 §.

Vi har lagt till i fråga om *avdrag för förbättrande reparationer och underhåll*. Eftersom det överlåtande företaget enligt den föreslagna bestämmelsen i 4 § inte skall återföra sådana avdrag vid fusionen, skall det övertagande företaget anses ha gjort avdragen och överta skyldigheten att återföra dem.

9 §

Bestämmelsen om skog kommer från femte stycket av 2 § 4 mom. SIL. År 1979 (prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500) infördes bestämmelser i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL om anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde vid bl.a. förvärv från ett annat företag inom samma koncern. År 1984 togs det in en bestämmelse också i 2 § 4 mom. sjunde stycket SIL som gällde vid fusioner. Bestämmelsen flyttades till sin nuvarande plats år 1987.

Bestämmelsen blir inte tillämplig när skogen är lagertillgång eftersom skogsavdrag inte skall göras då enligt 21 kap. 4 §.

Också i denna paragraf används uttrycket ”inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation”. För kommentar, se 6 §. Vi byter också ”beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde” mot *i fråga om skogsavdrag*. Resonemanget är detsamma som när vi i 6 § byter till ”i fråga om värdeminskningsavdrag”.

10 §

Liksom i 8 § har vi infört en kontinuitetsbestämmelse om avdrag för förbättrande reparationer och underhåll avseende bostadsrätter, se kommentarerna till 4 och 8 §§. Bestämmelsen blir inte tillämplig på lagertillgångar.

Framtida utgifter

11 §

Bestämmelsen om framtida utgifter finns i 2 § 4 mom. sjätte stycket SIL. En bestämmelse om sådana utgifter infördes år 1957 (prop. 1957:46, bet. 1957:BevU8, SFS 1957:72) i 28 § 4 mom. KL. År 1984 flyttades bestämmelsen över till 2 § 4 mom. andra stycket SIL och år 1987 till momentets sjätte stycke. Samtidigt ändrades formuleringen, men det innebar inte någon saklig ändring (prop. 1986/87:42 s. 46).

Bestämmelsen i andra meningen kan förefalla överflödig. Men utan den skulle paragrafen kunna tolkas som att det övertagande företaget inte hade någon avdragsrätt i fråga om de framtida utgifterna.

Kvarstående kapitalförlust på delägarrätter

12 §

Bestämmelsen om att det övertagande företaget övertar det överlåtande företagets rätt till avdrag för kapitalförluster på delägarrätter – den s.k. fållan – kommer från 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL. Bestämmelsen kom till år 1990, samtidigt med bestämmelsen om fållan. Tidigare fanns det inte någon rätt att överta outnyttjade kapitalförluster. Däremot kunde förlustavdrag övertas enligt 10 § lagen (1960:63) om förlustavdrag.

I *andra stycket* finns ett undantag för fåmansföretag. Bestämmelsen infördes i 2 § 4 mom. SIL år 1990 samtidigt med införandet av bestämmelsen om rätt att överta avdrag för tidigare års kapitalförluster i samband med fusion. En motsvarande inskränkning från rätten att överta förlustavdrag fanns i 10 § lagen (1960:63) om förlustavdrag, som upphävdes år 1990. Bestämmelsen infördes ursprungligen i 9 § förlustavdragslagen år 1960 (prop. 1960:30, bet. 1960:BevU10).

Inskränkningen i *tredje stycket* i fråga om ekonomiska föreningar infördes också år 1990 och hade en motsvarighet i 10 § förlustavdragslagen.

I 10 § lagen om förlustavdrag var inskränkningarna direkt knutna till fusioner enligt vissa lagrum. Vi har utformat bestämmelserna på motsvarande sätt.

Hänvisningar

13 §

I paragrafen finns hänvisningar till ytterligare bestämmelser om vad som gäller för de fusionerande företagen.

36 kap. Internationella fusioner och fissioner

Detta kapitel innehåller de bestämmelser som finns om fusioner och fissioner i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

Vi har placerat de bestämmelser som finns i OL där de hör hemma i sitt systematiska sammanhang. Bestämmelserna om internationella verksamhetsöverlåtelser har placerats i 37 kap. och bestämmelserna om internationella aktiebyten har placerats i 17 kap. 13–17 §§ (lageraktier) och 46 kap. 20–27 §§ (andra aktier).

Vi har inte tagit med bestämmelsen mot skatteflykt som finns i 25 § OL. Förslag om upphävande har lämnats av 1995 års skatteflyktskommitté (SOU 1996:44). Om bestämmelsen skall finnas kvar bör den tas in i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Bakgrund

Bestämmelserna i OL infördes år 1994 inför Sveriges inträde i EU. Den 23 juli 1990 antog Europeiska gemenskapernas råd det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEC). Vid införlivandet i svensk rätt begränsades skattelättnaderna till vad direktivet kräver. Som skäl för det anfördes att Företagsskatteutredningen i sitt fortsatta arbete skall se över de svenska interna reglerna för omstruktureringar. Företagsskatteutredningen väntas komma med sitt förslag till ändrade bestämmelser i fråga om omstruktureringar under år 1997.

Vissa förarbeten

Eftersom alla bestämmelser om internationella fusioner och fissioner infördes vid tillkomsten av OL (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1854) redogör vi inte i kommentarerna till de olika paragraferna för när bestämmelserna infördes. Däremot redovisar vi var bestämmelserna finns i fusionsdirektivet. Den officiella översättningen av direktivet finns

publicerad i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT L 225, 20.8.1990, s. 1. Den engelska texten liksom en provisorisk översättning finns med i prop. 1994/95:52 s. 72 f. Vad som står om svenska liksom österrikiska och finska förhållanden finns intaget i en proposition om Sveriges medlemsskap i Europeiska unionen (prop. 1994/95:19 bil. 10 s. 307 f.).

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen är en inledning till kapitlet.

Definitioner

2 och 3 §§

I paragraferna finns definitioner av begreppen internationella fusioner och fissioner. Begreppen definieras i dag i 3 och 4 §§ OL. I direktivet finns motsvarande bestämmelser i artikel 2 a och b. De rekvisit som finns där har vi tagit in i *punkterna 1, 2 och 6* i de respektive paragraferna.

I 3 och 4 §§ OL används uttrycket samtliga "tillgångar och skulder". Samma uttryck används i 14, 18, 20 och 21 §§ OL. Men i 10 § OL används i stället uttrycket "tillgångar samt skulder och andra förpliktelser". Det finns inte någon motivering till denna skillnad. I direktivet talas det om "assets and liabilities". I den svenska översättning står det "tillgångar och skulder". Vi anser att samma uttryck bör användas på alla ställen, om det inte finns skäl som talar för motsatsen. Vi har stannat för att använda det vidare begreppet "tillgångar och förpliktelser". I dessa två definitionsparagrafer skriver vi i punkterna 1 ut tillgångar samt skulder och andra förpliktelser, medan vi i följande paragrafer använder det kortare uttrycket tillgångar och förpliktelser.

Vi har tagit in ytterligare rekvisit i definitionen av internationella fusioner och fissioner. I *punkt 3* i de båda paragraferna krävs att ombildningen berör företag som är hemmahörande i olika medlemsstater i Europeiska unionen. Det står i 1 § OL och i artikel 1 i direktivet.

I 2 § första stycket OL står att med bolag avses vissa svenska associationsformer samt utländska företag som uppfyller villkoren i artikel 3 a och c i direktivet. Vi har valt att här i *punkterna 4 och 5* ta in det som står i artikel 3 a och c i direktivet. De aktuella

företagsformerna och skatterna är emellertid så många att vi har valt att ta in dem i bilagor, 36.1 och 36.2. Där tar vi också in de svenska associationsformerna i stället för att ta in dem i punkten 4. Vad som avses med begreppet "hemmahörande i en viss medlemsstat" regleras i 4 §.

4 §

Bestämmelsen *i första stycket* om vad som avses med att ett bolag är "hemmahörande i en viss medlemsstat" är hämtad från 2 § andra stycket OL. En sådan bestämmelse saknas i direktivet, men i artikel 3 b finns ett krav på att för att ett bolag skall anses som ett bolag från en medlemsstat skall det enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses hemmahörande i den staten och inte enligt dubbelbeskattningsavtal som ingåtts med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen.

I *andra stycket* har vi placerat en bestämmelse som finns i 13 § OL om att utländska företag i vissa fall skall behandlas som om de var hemmahörande i Sverige. Jämför artikel 10 i direktivet. I 13 § OL används uttrycket *svenskt bolag* i stället för *hemmahörande i Sverige*. Eftersom det som är avgörande vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel är var ett företag är hemmahörande, så använder vi i stället det uttrycket.

5 §

Bestämmelsen om vad som avses med *fast driftställe i Sverige* kommer från 10 § tredje stycket OL. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i direktivet.

6 §

För att inte göra bestämmelserna alltför omfattande använder vi uttrycken det överlåtande företaget och det övertagande företaget i singularis trots att det kan vara fråga om flera företag. En upplysning om detta finns i *första stycket*. Motsvarande bestämmelser finns i dag i 7 och 17 §§ OL.

I OL liksom i den svenska översättningen av direktiven används uttrycket *andelar*. Vi använder i stället uttrycket *aktier*, liksom på övriga ställen i lagen. I *andra stycket* har vi tagit in en bestämmelse om att det som sägs om aktier gäller också andelar.

Huvudregler

7 §

I paragrafen har den huvudprincip tagits in som finns i 8 § OL om att fusionen inte medför att det överlåtande företaget vid en internationell fusion eller fission skall ta upp intäkter eller göra avdrag. I direktivet finns bestämmelsen i artikel 4.1.

8 §

Paragrafen innehåller den grundläggande bestämmelsen om skattemässig kontinuitet mellan överlåtande och övertagande företag. Bestämmelsen kommer från 9 § första stycket OL och grundar sig på artikel 4 i direktivet.

När det gäller uttrycket "inträder i det överlåtande företagets skattemässiga situation", se kommentaren till 35 kap. 6 §.

Tillgångar och förpliktelser

9 §

I paragrafen har den bestämmelse tagits in som finns i 10 § första stycket OL med krav på bl.a. att tillgångarna och förpliktelserna skall knytas till ett fast driftställe i Sverige och att inkomsterna från detta inte skall vara undantagna från beskattning. I direktivet finns bestämmelserna i artikel 4.1.

Räkenskapsenlig avskrivning

10 §

I direktivets artikel 4 punkterna 2 och 3 finns bestämmelser om bl.a. värdeminskningsavdrag på inventarier. De bestämmelser som finns där täcks av 8 §. I 11 § OL öppnas emellertid en möjlighet som överensstämmer med bestämmelsen i 35 kap. 6 § andra stycket vid fusioner mellan två svenska företag att det övertagande företaget får tillämpa räkenskapsenlig avskrivning under vissa förutsättningar trots att företaget har tagit upp inventarierna till ett högre värde än hos det överlåtande företaget.

Fonder och reserveringar

11 §

Bestämmelserna om periodiseringsfonder, ersättningsfonder och reserveringar för framtida utgifter finns i dag i 10 § andra stycket OL. I direktivet finns en motsvarighet i artikel 5.

Bestämmelsen i *andra stycket* om fördelning av periodiseringsfonder och ersättningsfonder mellan övertagande företag i en fission kommer från 18 § OL. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i direktivet.

I nuvarande lagtext anges att fördelningen skall grundas på skillnaden mellan *de skattemässiga värdena* på tillgångarna och skulderna. Eftersom vi använder uttrycket *skattemässigt värde* bara i fråga om lager, kundfordringar och andra balansposter har vi här använt ett mer neutralt uttryck, *i beskattningshänseende*.

Uttrycket *förpliktelser* finns kommenterat under 2 och 3 §§.

Underskott och kvarstående kapitalförlust

Fusioner

12 §

Rätten att överta avdrag för underskott och kvarstående kapitalförluster vid fusioner inskränks till vissa fusioner. En sådan bestämmelse finns i 9 § andra stycket OL. Bestämmelsen gäller bara om förutsättningarna i 9 § är uppfyllda. Det framgår i dag av 10 § andra stycket OL.

Vid fusioner mellan svenska företag har vi samlat bestämmelserna om vad som gäller för underskott vid fusioner i 39 kap., dvs. kapitlet om underskott. Orsaken till det är att bestämmelserna om fusioner ansluter till övriga bestämmelser i 39 kap., bl.a. när det gäller terminologi och uppbyggnad. När det gäller internationella fusioner finns det inte samma anknytning. Vi har därför samlat bestämmelserna om internationella fusioner i detta kapitel.

I direktivet finns en föreskrift om förlustavdrag i artikel 6.

13 §

Det finns begränsningar i rätten att överta underskott enligt 39 kap. också i 12 § OL. Någon direkt motsvarighet finns inte i direktiven, men artikel 6 innebär att samma begränsningar får gälla som vid motsvarande nationella ombildningar.

Bestämmelsen i *första stycket* är utformad i enlighet med bestämmelsen i 39 kap. 19 § om rätt till avdrag för tidigare års underskott vid fusioner mellan svenska företag. Vi använder därför uttryckssättet "underskott som det övertagande företaget övertar från det överlåtande företaget", se kommentaren till 39 kap. 19 §.

I *andra stycket*, som gäller bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag, har vi lagt till att med utgift avses fusionsvederlaget. I dag framgår det av 7 § femte stycket LAU.

Bestämmelserna i 12 § OL är inte uttryckligen begränsade till avdrag för sådana underskott enligt 39 kap. som vi behandlar här i 13 §. I författningskommentaren till 12 § OL i propositionen (s. 58) nämns emellertid bara bestämmelser i LAU. Eftersom bestämmelserna vid svenska fusioner gäller bara i fråga om sådana underskott har vi inte tagit med någon motsvarande begränsning i följande paragraf, som behandlar kvarstående kapitalförlust på delägarrätter.

14 §

Begränsningen i fråga om avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarrätter för fåmansföretag kommer från 9 § tredje stycket OL. Vid fusioner mellan svenska företag finns en liknande begränsning i 35 kap. 12 § andra stycket.

Fissioner

15 §

I dag framgår det av 17 § andra stycket OL att rätten att överta avdrag för underskott och kvarstående kapitalförluster inte gäller vid fissioner.

I direktivet finns en föreskrift om förlustavdrag i artikel 6. Enligt denna skall en medlemsstat utsträcka sina bestämmelser om rätt att överta förlustavdrag också till internationella fusioner, fissioner och andelsbyten. Det finns emellertid inga bestämmelser i Sverige om rätt att överta underskottsavdrag vid fissioner.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i en annan medlemsstat

16 §

Bestämmelsen om beskattningen av ett överlåtande företag som är hemmahörande i Sverige för tillgångar och förpliktelser som överlåts till ett företag i en annan medlemsstat och som är knutna till ett fast driftställe i en tredje medlemsstat kommer från 14 § OL. Paragrafen

ansluter till direktivets artikel 10 punkt 1 första meningen och punkt 2.

Andra stycket i 14 § OL inleds med att det överlåtande företaget får beskattas. Vi har inte tagit med en sådan bestämmelse eftersom det redan framgår av 9–15 §§ att 7 § inte gäller vid sådana situationer som regleras i första stycket. Däremot tar vi med bestämmelsen att en fusions- eller fissionsförlust inte skall dras av.

Skattekonsekvenser hos aktieägarna i det överlåtande företaget

17 §

Bestämmelsen om att ett övertagande företag inte skall beskattas för en vinst respektive dra av en förlust på grund av att det överlåtande företaget upplöses kommer från 15 § OL. Den paragrafen är begränsad till företag som är hemmahörande i Sverige. I artikel 7 i direktivet finns en motsvarande bestämmelse, men den är inte begränsad till företag i vissa stater. Det finns inte någon motivering i förarbetena till varför bestämmelsen begränsas till företag som är hemmahörande i Sverige. Naturligtvis är det huvudsakligen sådana företag som kommer i fråga för beskattning här, men det kan inte uteslutas att ett företag som är hemmahörande i ett annat land haft aktier knutna till ett fast driftställe här på ett sådant sätt att en avyttring av aktierna skall beskattas i Sverige. Vi föreslår därför att bestämmelsen skall utvidgas så att den gäller för alla överlåtande företag. Bestämmelsen gäller i fråga om samtliga internationella fusioner och fissioner och inte bara sådana med tillgångar och förpliktelser som avses i 9 §.

I andra meningen finns en begränsning. Den är något liberalare än direktivets artikel 7.2.

18 §

I 16, 23 och 24 §§ OL finns bestämmelser om beskattning av aktieägarna i det överlåtande företaget. Vi har inte tagit med dessa bestämmelser här, utan hänvisar till olika kapitel beroende på om aktierna är lagertillgångar eller kapitaltillgångar.

37 kap. Internationella verksamhetsöverlåtelser

Detta kapitel innehåller de bestämmelser som finns om internationella verksamhetsöverlåtelser i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

Bakgrund

I kommentaren till 36 kap. finns en redogörelse för bakgrunden till OL.

Vissa förarbeten

Eftersom alla bestämmelser om internationella verksamhetsöverlåtelser infördes vid tillkomsten av OL (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1854) redogör vi inte i kommentarerna till de olika paragraferna för när bestämmelserna infördes. Däremot redovisar vi var bestämmelserna finns i fusionsdirektivet. Den officiella översättningen av direktivet finns publicerad i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT L 225, 20.8.1990, s. 1. Den engelska texten liksom en provisorisk översättning finns med i prop. 1994/95:52 s. 72 f. Vad som står om svenska liksom österrikiska och finska förhållanden finns intaget i en proposition om Sveriges medlemsskap i Europeiska unionen (prop. 1994/95:19 bil. 10 s. 307 f.).

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen är en inledning till kapitlet.

Definitioner

2 §

I *första stycket* finns en definition av begreppet *internationell verksamhetsöverlåtelse*. Begreppet definieras i dag i 5 § OL. I direktivet finns motsvarande bestämmelser i artikel 2 c. De rekvisit som hämtats därifrån finns i *punkterna 1 och 5*.

Att företagen skall vara hemmahörande i olika medlemsstater, *punkten 2*, kommer från 1 § OL. I direktivet finns motsvarande i artikel 1.

I 2 § första stycket OL står att med bolag avses vissa svenska associationsformer samt utländska företag som uppfyller villkoren i artikel 3 a och c i direktivet. Vi har valt att här i *punkterna 3 och 4* ta in det som står i artikel 3 a och c i direktivet som en del av definitionen av internationella verksamhetsöverlåtelser. De aktuella

företagsformerna och skatterna är emellertid så många att vi har tagit in dem i bilagor, 36.1 och 36.2. Där tar vi också in de svenska associationsformerna i stället för att ta in dem här i punkten 4.

I *andra stycket* finns en definition av begreppet *verksamhetsgren*. Det finns en definition av verksamhetsgren i 5 § andra stycket OL. Den hänvisar emellertid till 11 kap. 8 § 9 aktiebolagslagen (1975:1385). Hela 11 kap. i aktiebolagslagen är upphävt (SFS 1995:1555). Den aktuella bestämmelsen har närmast ersatts av 5 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). Vi hänvisar därför till den bestämmelsen i stället, trots att det är tveksamt om innebörden är exakt densamma i de båda lagrummen.

I OL liksom i den svenska översättningen av direktiven används uttrycket *andelar*. Vi använder i stället uttrycket *aktier*, liksom på övriga ställen i IL. I *tredje stycket* har vi tagit in en bestämmelse om att vad som sägs om aktier gäller också andelar.

3 §

I paragrafen finns en hänvisning till bestämmelserna i 36 kap. om vad som avses med begreppen *hemmahörande* och *fast driftställe i Sverige*.

Det överlåtande företaget

4 §

Bestämmelsen om att det överlåtande företaget skall ta upp vissa belopp som intäkt, kommer från 19 § OL. En sådan bestämmelse finns inte i direktivet, men effekterna av den blir desamma som vid en tillämpning av direktivets artikel 4. I direktivet finns en hänvisning i fråga om överföringar av tillgångar i artikel 9 till bl.a. artikel 4.

5 §

Att vissa bestämmelser om uttagsbeskattning inte skall tillämpas finns i dag reglerat i 19 § fjärde stycket OL. Bestämmelsen är utformad för att uppnå de effekter som framgår av direktivets artikel 4.

6 §

I 19 § tredje stycket OL föreskrivs att överlåtelse av kapitaltillgångar vid en internationell verksamhetsöverlåtelse skall behandlas som en gåva för det överlåtande företaget. Bestämmelsen är utformad för att uppnå de effekter som framgår av direktivets artikel 4, nämligen att överlåtelsen av kapitaltillgångar inte skall medföra någon beskattning. I fråga om svenska fusioner uttrycks motsvarande på ett annat sätt i

35 kap. 3 §. Där föreskrivs att kapitalvinster och kapitalförluster inte skall tas upp som intäkt respektive inte skall dras av. För att få bestämmelserna enhetliga använder vi samma uttryckssätt här.

7 §

Som nämnts i kommentaren till 6 § föreskrivs i dag i 19 § tredje stycket OL att överlåtelser av bl.a. näringsfastigheter och näringsbostadsrätter skall behandlas som gåvor. I 19 kap. 15 § finns en bestämmelse om att förvärvaren vid gåvor av byggnader inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation i fråga om värdeminskningsavdrag. När vi ändrar bestämmelsen i 6 § till en bestämmelse om kapitalvinster och kapitalförluster, behövs det en bestämmelse om att överlåtaren inte behöver återföra sina värdeminskningsavdrag m.m. enligt 23 kap.

8 §

Bestämmelsen om anskaffningsvärdet för de aktier som det överlåtande företaget får i det övertagande företaget kommer från 21 § OL.

Uttrycket förpliktelser finns kommenterat vid 36 kap. 2 och 3 §§.

Det överlåtande och det övertagande företaget

9 §

I *första stycket* finns en föreskrift om att vissa bestämmelser som gäller vid internationella fusioner och fissioner skall tillämpas också vid internationella verksamhetsöverlåtelser. En sådan hänvisning finns i dag i 20 § OL. I direktivet finns en hänvisning i fråga om överföring av tillgångar från artikel 9 till artiklarna 4–6. De bestämmelser som finns om kontinuitet mellan överlåtande och övertagande företag skall således tillämpas också vid verksamhetsöverlåtelser. Men i fråga om beskattningen av det överlåtande företaget gäller 4–7 §§ i stället för 36 kap. 7 §. Vi har i förtydligande syfte lagt till en bestämmelse om detta i första styckets andra mening.

I *andra stycket* har vi skrivit in att avdrag för underskott och för kvarstående kapitalförluster på delägarrätter inte får övertas. I 20 § första stycket OL finns visserligen en bestämmelse om att bl.a. 9 och 12 §§ OL skall tillämpas vid internationella verksamhetsöverlåtelser. I 9 § andra och tredje styckena liksom i 12 § OL finns det bestämmelser om avdrag för underskott och för kvarstående kapitalförluster. Enligt 9 § andra stycket OL gäller bestämmelserna om sådana avdrag bara när ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderbolag eller när det överlåtande bolaget är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebo-

lag. Vid verksamhetsöverlåtelser går inte något bolag upp i ett annat. Bestämmelserna skulle således enligt ordalydelsen gälla bara när det överlåtande bolaget är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag.

Bestämmelserna i OL får ses mot bakgrund av artikel 6 i direktivet, som innebär att underskott skall kunna överföras i samma omfattning som vid motsvarande inhemska ombildningar. En internationell verksamhetsöverlåtelse motsvaras närmast av en apportemission. Vid en sådan finns det inte någon rätt att överta avdrag för underskott eller kvarstående kapitalförluster. Vi föreslår därför att bestämmelserna om sådana avdrag inte skall gälla vid internationella verksamhetsöverlåtelser. Detta leder till att vi inte hänvisar till 36 kap. 12–14 §§ och att vi i andra stycket tar in en bestämmelse om att sådana avdrag inte får övertas. Det leder också till att vi inte tar med den proportioneringsregel för underskott vid internationella verksamhetsöverlåtelser som finns i 20 § andra stycket OL.

10 §

Tilläggen i paragrafen om hur stor del av periodiseringsfonder och ersättningsfonder som får övertas respektive hur reservering för framtida utgifter skall beräknas, kommer från 20 § andra stycket OL.

Vad som avses med nettovärdet i andra stycket framgår av 36 kap. 11 §.

38 kap. Beräkning av överskott och underskott för vissa juridiska personer

I detta kapitel har samlats bestämmelser som rör vissa särskilt angivna typer av juridiska personer. Bestämmelserna gäller helt disparata företeelser, som att resultatet av hela eller en del av verksamheten skall beräknas enligt en schablon eller att den juridiska personen skall göra avdrag för viss utdelning eller för avsättning till vissa fonder. Några av dessa bestämmelser skulle kunna placeras ut i sitt systematiska sammanhang, t.ex. bestämmelser om avdrag för utdelning från kooperativa föreningar och samfälligheter. Vi har ändå valt att ta in dem i detta kapitel dels för att de skattskyldiga skall finna de särbestämmelser som gäller för dem på ett ställe, dels för att de andra bestämmelserna inte skall tyngas av dessa särbestämmelser.

Bestämmelserna har delats upp genom underrubriker för de olika typerna av juridiska personer.

Kommentar till paragraferna

1 §

Kapitlet inleds med en upplysning om dess innehåll, så att man lätt kan se vilka paragrafer som gäller för de olika typerna av juridiska personer.

Försäkringsföretag

Redan vid KL:s tillkomst togs det in särskilda bestämmelser för hur försäkringsföretagens inkomster skulle beräknas. Dessa var placerade i 30 § KL med anvisningspunkter. När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.) flyttades bestämmelserna över till 2 § 6 mom. SIL, där de fortfarande finns kvar.

2 §

Bestämmelserna i paragrafen är hämtade från 2 § 6 mom. första och andra styckena SIL.

I *första stycket* finns en definition av livförsäkringsföretag. Den ändrades senast år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1544) i samband med att det infördes en ny definition av livförsäkrings- och skadeförsäkringsbolag i försäkringsrörelselagen (prop. 1992/93:257, bet. 1993/94:NU5, SFS 1993:1304). Genom denna ändring kom uttryckligen utländska livförsäkringsföretag med i definitionen.

Eftersom utländska livförsäkringsföretag finns med i definitionen behövs inte den bestämmelse som i dag finns i 2 § 6 mom. elfte stycket SIL om att bestämmelserna om livförsäkringsföretag har motsvarande tillämpning på försäkringsrörelse som utländskt livförsäkringsföretag drivit här i riket.

I likhet med i försäkringsrörelselagen definieras skadeförsäkringsföretag i *andra stycket* som andra försäkringsföretag än livförsäkringsföretag.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om utländska försäkringsföretag står i dag i ett stycke tillsammans med en definition av skadeförsäkringsföretag. Den gäller dock även för livförsäkringsföretag varför den har placerats i ett eget stycke. Bestämmelsen lades till år 1993 i samband med att definitionen av livförsäkringsföretag ändrades för att det klart skall framgå att s.k. gränsöverskridande verksamhet från utländskt företag inte skall beaktas vid bedömning av dess verksamhet i Sverige. För att få en enhetlig terminologi i IL har vi emellertid ändrat

utformningen så att vi använder uttrycket "från fast driftställe" i stället för "genom etablering".

Livförsäkringsföretag

3 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om att en del av livförsäkringsföretagens inkomster inte beskattas enligt denna lag. Bestämmelserna finns i dag i 2 § 6 mom. tredje stycket SIL. De är utformade som skattskyldighetsbestämmelser och skulle kunna placeras i 6 kap. Vi har ändå valt att behålla dem i anslutning till övriga bestämmelser för försäkringsföretag och har utformat dem som bestämmelser om skatteplikt.

Livförsäkringsföretagens skattesituation genomgick omfattande ändringar vid 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 och lagen 1990:661 om avkastningsskatt på pensionsmedel). Då infördes en schabloniserad avkastningsskatt på den del av företagens nettointäkt som avsåg pensionsförsäkringar. Denna del av nettointäkten var tidigare skattefri.

År 1993 ändrades situationen också i fråga om kapitalförsäkringar, då inkomstbeskattningen av dem ersattes med avkastningsskatt (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939 och 947 och prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1544).

4 §

År 1969 infördes en princip att ett försäkringsföretag vid beskattningen skulle behandlas antingen som livförsäkringsföretag eller som skadeförsäkringsföretag i fråga om hela sin verksamhet. Denna princip modifierades år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1544). Då infördes den bestämmelse som i dag finns i tredje stycket av 2 § 6 mom. SIL och som innebär att en viss mindre del av verksamheten i ett livförsäkringsföretag skall beskattas enligt samma regler som skadeförsäkringsföretagen.

5 §

I paragrafen finns en upplysning om lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Motsvarande bestämmelse finns i 2 § 6 mom. fjärde stycket SIL.

Skadeförsäkringsföretag

6 §

Bestämmelserna i denna paragraf om svenska skadeförsäkringsföretag finns i dag i 2 § 6 mom. femte, sjätte och nionde styckena SIL. Ända sedan KL:s tillkomst har skadeförsäkringsföretagen beskattats för överskottet av sin försäkringsrörelse och därvid haft rätt till avdrag för avsättningar till olika fonder och för utbetald premieåterbäring. Bestämmelsen i 2 § 6 mom. femte stycket SIL, att överskottet av försäkringsrörelsen anses som nettointäkt, kom till för att man ville uttrycka att det som skulle beskattas var en nettovinst av rörelsen och inte någon schablonbeskattning av premier eller något annat. I dag kan det inte finnas behov av att upplysa om detta. I stället skall vanliga bestämmelser om hur man beräknar överskottet eller underskottet gälla, med undantag för de tillägg som finns i denna paragraf. Bestämmelsen kan därför undvaras.

Övriga bestämmelser i dessa stycken har ändrats vid ett flertal tillfällen. I samband med 1990 års skattereform slopades möjligheten att bygga upp obeskattade värderegleringsreserver (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Avdrag skall inte längre göras för avsättningar till regleringsfond för trafikförsäkring eller till utjämningsfond. Dessa fonder behövde inte omedelbart återföras till beskattning, men en minskning av dem skall enligt första stycket 3 och 4 tas upp som intäkt.

Bestämmelsen i första stycket 5 om avgifter och bidrag till kommuner, föreningar och sammanslutningar kom till år 1959 (prop. 1959:137, bet. 1959:BevU48, SFS 1959:191). Den placerades då i punkt 14 av anvisningarna till 29 § KL.

Bestämmelserna ändrades senast år 1995 då nya beteckningar infördes, bl.a. försäkringstekniska avsättningar (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1614). Ändringarna var i sin tur föranledda av nya bestämmelser om års- och koncernredovisning (SOU 1994:17 del II, prop. 1995/96:10, se särskilt del 4). Det arbetet ledde bl.a. till en ny lag, lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I 2 § 6 mom. tionde stycket SIL finns en bestämmelse där det står: ”Utöver vad ovan stadgas får avdrag inte ske för avsättning till omedelbar eller framtida vinstutdelning till försäkringstagare.” Bestämmelsen infördes år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93 s. 233, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Den fyller inte någon funktion varför den inte har tagits med.

7 §

Paragrafen innehåller en definition av försäkringstekniska avsättningar. Bestämmelsen är hämtad från 2 § 6 mom. sjunde stycket SIL. Den har ändrat lydelse ett antal gånger, senast år 1995 (jfr 6 §).

8 §

I paragrafen definieras säkerhetsreserver. I dagens åttonde stycke av 2 § 6 mom. SIL står att med säkerhetsreserv förstås den reserv skadeförsäkringsföretag får redovisa enligt en normalplan som är fastställd av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av Finansinspektionen. Finansinspektionen har gett ut en normalplan för skadeförsäkringsföretags redovisning av säkerhetsreserv (FFFS 1995:64). Den innehåller takvärden för hur stor säkerhetsreserven får vara i enskilda försäkringsgrenar och är omfattande och teknisk.

Enligt 8 kap. 3 § regeringsformen skall föreskrifter om skatt till staten meddelas genom lag. Det finns inte någon bestämmelse i regeringsformen som medger att riksdagen delegerar sin rätt att meddela sådana föreskrifter till regeringen eller Finansinspektionen. Den möjlighet som finns för regeringen att meddela föreskrifter på detta område är genom föreskrifter om verkställighet av lag i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 13 § regeringsformen. Denna rätt får delegeras till en myndighet. Av förarbetena till den sistnämnda bestämmelsen (prop. 1973:90 s. 211) framgår att den lagbestämmelse som skall kompletteras måste vara så detaljerad att inte något nytt väsentligt tillförs regleringen genom den av regeringen eller myndigheten beslutade föreskriften.

Bestämmelsen i åttonde stycket av 2 § 6 mom. SIL är inte så detaljerad som krävs. Det är inte lämpligt att inom Skattelagskommitténs ram utforma en sådan detaljerad föreskrift. Vi kan inte heller bedöma vilka möjligheter det finns att utforma en sådan föreskrift. Vi har därför stannat för att i lagtexten skriva in en definition av säkerhetsreserv. I den nuvarande normalplanen definieras inte säkerhetsreserv, men enligt den föregående (FFFS 1994:36) bör säkerhetsreserven ses som en buffert ur vilken företagen kan göra uttag för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt svårbedömbara faktorer. Den övre gränsen "vad som behövs för en tillfredsställande konsolidering" har vi hämtat ur en ännu äldre normalplan (FFFS 1992:8).

9 §

I paragrafen finns dels bestämmelser om vad som avses med begreppet utjämningsfond (*första stycket*), dels bestämmelser om att vissa ändringar i bolagsordningen skall leda till att utjämningsfonden anses

minska (*andra stycket*). I dag finns inte dessa bestämmelser i lagtexten.

Bestämmelsen i första stycket om vad som avses med utjämningsfond fanns med vid KL:s tillkomst, då i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 30 § KL. Den bestämmelse som vi placerat i andra stycket tillkom år 1963 (prop. 1963:48, bet. 1963:BevU28, SFS 1963:68) och infördes då i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 30 § KL. År 1969 (prop. 1969:120, bet. 1969:BevU60, SFS 1969:749) tillkom bestämmelsen om ömsesidiga bolag, som vi placerat i första stycket andra meningen.

År 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.) flyttades de båda bestämmelserna över till 2 § 6 mom. SIL i samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer.

Vid 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651) togs bestämmelsen om vad som avses med utjämningsfond bort. I en proposition på hösten 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422) togs också bestämmelsen om minskning av utjämningsfond bort. I stället infördes det en bestämmelse i punkt 12 a av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt där det föreskrevs att i fråga om vad som förstås med utjämningsfond samt vad som skall anses utgöra en minskning av sådan fond tillämpas äldre föreskrifter i 2 § 6 mom. SIL.

Eftersom bestämmelserna kommer att behövas så länge det finns utjämningsfonder och det fortfarande finns sådana fonder till betydande belopp anser vi att bestämmelserna skall stå i lagtexten och inte i övergångsbestämmelserna. Vi har därför föreslagit att de skall tas in här.

10 §

Bestämmelsen om utländska skadeförsäkringsföretags inkomstberäkning finns i dag i tolfte stycket av 2 § 6 mom. SIL. Ända sedan KL:s tillkomst har utländska skadeförsäkringsföretag schablonbeskattats för en viss procent av premieinkomsten. Procentsatsen har varierat; den nuvarande procentsatsen på två procent på alla sorters premieinkomst infördes år 1985 (prop. 1984/85:144, bet. 1984/85:SkU53, SFS 1985:249).

Definitionen i *andra stycket* har funnits sedan KL:s tillkomst.

Fördelning av intäkter och avdrag

11 §
Bestämmelsen att fördelningen av intäkter och avdrag mellan olika delar av ett försäkringsbolags verksamhet skall ske på skäligt sätt infördes år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Den finns i dag i sista stycket i 2 § 6 mom. SIL.

Hänvisningar

12 §
I paragrafen finns en hänvisning till vissa bestämmelser i 17 kap. om hur försäkringsföretagens placeringstillgångar skall behandlas vid inkomsttaxeringen.

13 §
I paragrafen finns en hänvisning till bestämmelserna om fusioner i 35 kap.

Investmentföretag och värdepappersfonder

Särbestämmelserna om beskattning av investmentföretag och värdepappersfonder finns i dag i 2 § 10 mom. SIL. De kom till i samband med 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Dessförinnan fanns det vissa bestämmelser för investmentföretag i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL och för aktiefonder i 2 § 10 mom. SIL.

År 1993 gjordes det ganska omfattande ändringar i bestämmelserna i 2 § 10 mom. SIL i samband med att mottagen utdelning som huvudprincip undantogs från beskattning för de flesta skattskyldiga (SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). År 1994 återinfördes skatt på mottagen utdelning och då ändrades bestämmelserna i 2 § 10 mom. i stort sett tillbaka till sin lydelse före ändringen år 1993 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

14 §
Definitionen av investmentföretag finns i dag i 2 § 10 mom. andra stycket SIL. Den kommenteras i förarbetena till 1990 år skattereform, se bl.a. prop. 1989/90:110 s. 560.

Begreppet värdepappersfonder definieras inte. Det infördes år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422) i stället för begreppet aktiefonder. Det skedde som en följd av den ändring som gjordes när lagen (1990:1114) om värdepappersfonder ersatte aktiefondslagen och lagen om aktiesparfonder. Begreppets omfattning har nyligen prövats av Regeringsrätten (RÅ 1996 ref. 32). Värdepappersfonder är inte juridiska personer, men enligt 2 kap. 3 § skall de behandlas som sådana vid tillämpning av denna lag.

15 §

Bestämmelserna i denna paragraf kommer från 2 § 10 mom. första stycket SIL. De infördes år 1990, ändrades år 1993, men ändrades tillbaka år 1994, se ovan under rubriken Investmentföretag och värdepappersfonder.

Vi har lagt till att bestämmelserna gäller för *svenska* värdepappersfonder. Att vi inte gör samma tillägg i fråga om investmentföretag beror på att det följer av definitionen i 14 §.

Paragrafen innehåller vissa undantag och tillägg till övriga bestämmelser som gäller enligt lagen. Den reglerar således inte fullständigt hur inkomsterna skall beskattas hos investmentföretag och värdepappersfonder. Som nämns i förarbetena till 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 559 f.) liksom i förarbetena när bestämmelserna återinfördes år 1994 (prop. 1994/95:25 s. 52 f.) skall också mottagna utdelningar och intäktsräntor tas upp som intäkt medan förvaltningskostnader och utgiftsräntor skall dras av.

År 1991 infördes en bestämmelse om att sådan utdelning av samtliga aktier i ett företag som är skattefri för mottagaren enligt den föreslagna 41 kap. 16 § inte skall anses som utdelning vid tillämpning av dessa bestämmelser (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412), se *andra stycket*.

16 §

Bestämmelserna om ombildning av värdepappersfonder kommer från 2 § lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond. Lagen infördes år 1993 (prop. 1992/93:206, bet. 1992/93:NU31). Bestämmelsen i 1 § i lagen har placerats i 17 kap. 19 § och 46 kap. 16 §.

I *andra stycket* använder vi uttrycket ”inträder i den eller de upphörda fondernas skattemässiga situation”. Det är det uttryck för skattemässig kontinuitet som vi normalt använder i lagen, se avsnitt 2.4.2. Se kommentaren till 35 kap. 7 § när det gäller uttrycket ”i fråga om tillgångarnas anskaffningsvärde och annat som påverkar en kapitalvinstberäkning”.

17 §

Bestämmelsen om vad som gäller om ett företag upphör att vara ett investmentföretag finns i dag i 2 § 10 mom. tredje stycket SIL. Den infördes år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). Den justerades när bestämmelserna ändrades år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

I såväl första som andra stycket har rekvisitet att företaget var investmentföretag lagts till. Även om det inte står i lagtexten i dag måste det vara tanken bakom bestämmelserna. I första stycket har vi utelämnat "dock tidigast vid ingången av år 1991" eftersom det inte längre behövs när IL kan komma att träda i kraft.

Kooperativa föreningar

Bestämmelserna om kooperativa föreningar finns i dag i 2 § 8 mom. SIL. De har funnits där sedan år 1984 då den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Tidigare fanns bestämmelserna i 29 § med anvisningar KL.

Bestämmelserna kortades ner betydligt år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543) då den avdragsrätt som fanns för lämnad insatsutdelning togs bort i samband med att mottagen utdelning blev skattefri. När beskattningen av utdelning återinfördes år 1994 återinfördes inte avdragsrätten för lämnad utdelning, utan det skedde först år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626).

I andra meningen i femte stycket av 2 § 8 mom. SIL finns i dag följande processuella bestämmelse, som vi föreslår skall flyttas till LSK. "Yrkande om avdrag skall göras på en särskild blankett enligt formulär som Riksskatteverket fastställer."

18 §

Definitionen av kooperativa föreningar i dagens 2 § 8 mom. åttonde–tionde styckena SIL har varit densamma sedan KL:s tillkomst, med undantag för vissa språkliga ändringar när bestämmelsen flyttades från punkt 12 av anvisningarna till 29 § KL till SIL år 1984. Den fördes in i lag första gången i 1928 års lag, men den härstammar från ett uttalande av departementschefen i en proposition från år 1919 (nr 222).

Bestämmelserna innehåller ett krav på öppenhet och en utförlig definition av detta. När bestämmelserna i KL kom till fanns det inget krav på att ekonomiska föreningar skulle vara öppna. Ett sådan krav

infördes genom lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. I den nu gällande lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar behandlas i 3 kap. 1 § första stycket i vilken utsträckning en ekonomisk förening kan vägra någon inträde som medlem. Där står: "En ekonomisk förening får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för vägran med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak." Även där gäller således att ekonomiska föreningar skall vara öppna. Vi har därför valt att inte ta med några beskrivningar av vad som avses med öppen utan skriver i stället att den skall vara öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar. I 15 § lagen (1987:668) om införande av lagen om ekonomiska föreningar finns det en bestämmelse som medför att föreningar som har registrerats före den 1 januari 1953 inte har samma krav på öppenhet. Men också för dessa föreningar gäller kravet enligt IL att de skall vara öppna på det sätt som anges i 3 kap. 1 § för att de skall anses som kooperativa vid tillämpning av IL. Det är därför vi använder uttrycket "på det sätt som anges i".

I *första styckets andra mening* har emellertid lagts till ett krav för att en förening skall anses som öppen som motsvarar det som i dag regleras i de sista två meningarna i 2 § 8 mom. nionde stycket SIL. Bestämmelsen gäller för ekonomiska föreningar som bedriver försäljning till personer som inte uppfyller kraven på att bli medlemmar. För att sådana föreningar skall anses som öppna krävs att de kunder som inte är medlemmar har samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna har.

Den bestämmelse som i dag finns i 2 § 8 mom. tionde stycket SIL om kooperativa föreningars centralorganisationer har tagits in i *andra stycket*. Eftersom det på denna punkt är en utvidgning av vilka föreningar som anses som öppna måste bestämmelserna finnas kvar.

19 §

Bestämmelsen om att utdelning i form av rabatt eller pristillägg av kooperativ vinst skall dras av finns i dag i 2 § 8 mom. första stycket SIL. En sådan bestämmelse har funnits ända sedan år 1920 (prop. 1920:191). När KL kom placerades bestämmelsen i 29 § 2 mom.

Bestämmelsen har behållits oförändrad sedan år 1920, med undantag för vissa redaktionella ändringar år 1984 (prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190). Före dessa ändringar stod det uttryckligen i lagtexten att föreningen fick avdrag för utdelning till sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller ej. Men denna upplysning ansågs överflödig och togs bort år 1984 (se propositionen s. 194).

Denna form av utdelning är i realiteten närmast en prisjustering och den behandlas också som en sådan vid inkomstbeskattningen. Utdelningen är skattefri för mottagaren när den bara medför en minskning av levnadskostnaderna (41 kap. 14 §). Att utdelningen för enskilda näringsidkare, till skillnad från annan utdelning, beskattas i näringsverksamheten när den grundas på köp eller försäljningar i denna regleras i 13 kap. 10 § och att bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier och andelar inte gäller för denna form av utdelning i 34 kap. 11 §.

20 §

År 1984 infördes det bestämmelser i 29 § 2 mom. KL samt punkt 13 av anvisningarna till 29 § om rätt till avdrag för utdelning på insatskapital (prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190). Bestämmelserna flyttades över till 2 § 8 mom. SIL redan samma år i samband med slopandet av den kommunala taxeringen. År 1993 togs rätten till avdrag bort i samband med att den utdelning som den ekonomiska föreningen lämnat blev skattefri hos mottagaren (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). För utdelning på förlagsinsatser som betalats in till föreningen före den 1 januari 1994 behölls dock avdragsrätten. När mottagen utdelning återigen blev skattepliktig år 1994 återinfördes inte avdragsrätten för utdelning på insatskapital. Men år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) återinfördes i momentets andra och tredje stycken de bestämmelser om avdragsrätt som gällde före ändringen år 1993.

21 §

Bestämmelsen om tidpunkten för avdrag finns i dag i fjärde stycket av 2 § 8 mom. SIL. Den infördes år 1984, då i punkt 13 av anvisningarna till 29 § KL (prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190).

I 15 § första stycket 3 och i 26 § finns det också bestämmelser om avdragsrätt för utdelning. I dagens motsvarigheter till dessa tre paragrafer används olika uttryckssätt för under vilket beskattningsår avdrag får göras, trots att det är samma beskattningsår som avses. Vi använder samma uttryckssätt i dessa tre paragrafer och har valt det uttryckssätt som finns i dagens 2 § 10 mom. första stycket 3 SIL (i vårt förslag i 15 § första stycket 3).

Bestämmelsen om att föreningen skall visa att det finns förutsättningar för avdrag finns i dag i femte stycket av 2 § 8 mom. SIL. Också den infördes år 1984.

Privatbostadsföretag

22 §

Paragrafen, liksom 23 och 24 §§, behandlar frågan hur privatbostadsföretag skall beskattas för sina fastigheter. Privatbostadsföretag kan ha andra intäkter och kostnader än sådana som kommer från fastigheter. För dessa gäller vanliga bestämmelser i inkomstslaget.

Vad som avses med privatbostadsföretag regleras i 2 kap. 17 §. Av definitionen framgår att det kan finnas bostadsrättsföreningar som enligt civilrättsliga bestämmelser är bostadsrättsföreningar men som skatterättsligt inte behandlas som privatbostadsföretag. I dag kallas de oäkta bostadsrättsföreningar. Dessa beskattas enligt vanliga bestämmelser i inkomstslaget.

Eftersom beskattningen utgår från att det skall finnas ett taxeringsvärde torde bestämmelsen vara avsedd bara för fastigheter i Sverige. Vi har därför begränsat bestämmelsen till fastigheter i Sverige.

År 1954 infördes den schablonbeskattning av privatbostadsföretags inkomst av annan fastighet som fortfarande gäller (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51). Bestämmelserna placerades då i 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom. KL. I samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.) flyttades bestämmelserna över till 2 § 7 mom. SIL. År 1991 gjordes ett tillägg genom att erhållna statliga räntebidrag för bostadsändamål blev skattepliktiga medan återbetalade bidrag blev avdragsgilla (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833).

I 2 § 7 mom. tredje stycket SIL står att bostadsrättsföreningar har rätt till avdrag för tomträttsavgäld och *liknande avgäld*. Före 1990 års skattereform fanns det bestämmelser om tomträttsavgäld och liknande avgäld också i 25 § 1 och 3 mom. KL, dvs. i bestämmelserna om avdragsrätt vid inkomstberäkningen av annan fastighet. Vid skattereformen togs bestämmelserna om liknande avgäld bort. Nu tar vi bort uttrycket även här. I första stycket 5 nämns därför bara tomträttsavgäld.

23 §

Bestämmelserna om skattskyldighet för ett privatbostadsföretags del i sådana samfälligheter som beskattas hos delägarna finns i dag i sista stycket av 2 § 7 mom. SIL, som hänvisar till 41 a § KL med anvisningspunkter.

I 41 a § KL infördes bestämmelserna år 1975 (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). År 1984 flyttades delar av bestämmelserna över till 2 § 7 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Bestämmelserna ändrades i samband med 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651).

Till skillnad från 6 kap. 6 § gäller denna paragraf inte bara för samfälligheter som förvaltas av juridiska personer utan också för andra samfälligheter.

Av dagens lagtext kan det vara svårt att läsa ut vad som gäller för ett privatbostadsföretags skattskyldighet för samfällighetens verksamhet. Vid utformningen av denna paragraf har vi utgått ifrån vad som var avsikten att beskatta år 1975. För det första kan påpekas att det är samfällighetens intäkter och kostnader som skall fördelas och inte överskottet eller underskottet av verksamheten, som i handelsbolag.

De intäkter som vi har kommit fram till att de skall beskattas hos delägaren är sådana intäkter och kostnader i samfälligheten som motsvaras av intäkterna och kostnaderna i 22 §. Det som normalt kommer i fråga är räntekostnader på fast egendom i samfälligheten och tomträttsavgälder.

Privatbostadsföretag är också skattskyldiga för löpande avkastning av kapital till den del avkastningen överstiger 300 kr (tidigare 100 kr, se kommentaren till 15 kap. 15 §).

Vi har lagt till att privatbostadsföretaget skall redovisa samfälligheten kapitalvinster och kapitalförluster. Departementschefen angav i prop. 1975:48 på s. 139 att kapitalvinster som uppkommer i samfälligheten skall fördelas på delägarna och beskattas hos dem som kapitalvinst. Kapitalvinsterna och kapitalförlusterna ansågs således ligga utanför intäkterna och kostnaderna i samfällighetens verksamhet. Efter 1990 års skattereform kan kapitalvinster och kapitalförluster i samfälligheten anses ingå i verksamheten. För att tydliggöra att privatbostadsföretaget skall beskattas för dessa har de tagits med i uppräkningen i denna paragraf.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om att fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde skall tas med i underlaget för intäktsberäkningen i 22 § första stycket 1 om samfälligheten är en särskild taxeringsenhet.

24 §
Bestämmelsen om skatteplikt vid beräkning av inkomst av fastigheten för utdelningar från vissa samfälligheter finns i dag i sista stycket av 2 § 7 mom. SIL. I fråga om bakgrunden till bestämmelsen, se 23 §. Angående samfällighetens rätt till avdrag för utdelningen, se 26 §.

Sambruksföreningar

25 §
Bestämmelsen om sambruksföreningars avdragsrätt för vissa ersättningar finns i dag i andra stycket av 2 § 11 mom. SIL. Bestämmelsen placerades där när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Tidigare fanns den i 22 § 1 mom. sista stycket KL, där bestämmelsen infördes år 1948 i samband med att det infördes en lag om sambruksföreningar (prop. 1948:58, bet. 1948:LagJoU1, SFS 1948:223).

Bestämmelsen finns till för att dessa gottgörelser inte skall betraktas som icke avdragsgill utdelning utan skall ses som avdragsgilla lönekostnader.

I dag är bestämmelsen placerad i samma moment som samfälligheter. Eftersom sambruksföreningar inte är samfälligheter utan en form av ekonomiska föreningar bör de placeras under en egen rubrik.

Samfälligheter

26 §
Bestämmelsen om avdragsrätt för utdelning för sådana juridiska personer som är skattskyldiga för inkomst i en samfällighet, finns i dag i 2 § 11 mom. första stycket SIL. Den placerades där år 1984 när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Tidigare fanns bestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 41 a § KL, där den infördes år 1975 (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259).

För vissa ägare till fastigheter som är delägare i samfälligheter finns särskilda bestämmelser om skatteplikt, se för privatbostadsföretag i 24 §.

I dag står det i lagtexten att utdelningen får dras av oavsett om den utgått in natura eller i penningar. Ett sådant tillägg behövs inte.

Sparbankernas säkerhetskassa

27 och 28 §§
Bestämmelserna om avdragsrätt för bidrag som en sparbank lämnar till Sparbankernas säkerhetskassa liksom för utdelning som Sparbankernas säkerhetskassa lämnar till sparbankerna infördes år 1934 (prop. 1934:241, bet. 1934:BevU53, SFS 1934:294) i samband med att Sparbankernas säkerhetskassa inrättades. De fanns då i 29 § 3 mom. KL, men flyttades över till 2 § 8 mom. SIL när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). De finns i dag i momentets sjätte respektive sjunde stycke.

I *27 §* har lagts till ett *andra stycke* för att förtydliga att bidraget skall tas upp som intäkt av säkerhetskassan.

39 kap. Tidigare års underskott

I detta kapitel har tagits in de bestämmelser som finns i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Vid tillkomsten av bl.a. den lagen framhöll lagrådet (prop. 1993/94:50 s. 426 f.) att vissa bestämmelser blivit onödigt komplicerade och svåra att förstå och att det blir en viktig uppgift för Skattelagskommittén att se över lagstiftningen. Därför har vi, trots att det är frågan om en tämligen ny lag, gjort relativt stora tekniska och språkliga ändringar i lagtexten. Däremot har vi inte tagit upp olösta materiella frågor i lagstiftningen (se bl.a. SN 1994 s. 715 f. och 1995 s. 124) annat än i vissa enklare avseenden.

Kapitlet handlar om vad som gäller för underskott som uppkom under det föregående beskattningsåret. I vissa fall finns också bestämmelser om att underskottet, i stället för att dras av beskattningsåret efter underskottsåret, skall dras av ett senare år. Däremot finns det inga bestämmelser om vad som gäller för ett underskott det år som underskottet uppkommer. I 14 kap. 24 § finns en översikt över bestämmelserna om avdrag för underskott.

Det finns ytterligare en typ av bestämmelser om underskott som vi inte har tagit med i detta kapitel och som berör senare beskattningsår än det då underskottet uppkom, de s.k. fällorna. Det är för det första de begränsningar som gäller för avdrag för underskott för kommanditbolagsdelägare och vissa handelsbolagsdelägare (placerade i 18 § KL och 2 § 1 mom. SIL och i vårt förslag i 14 kap. 17 och

18 §§). En liknande bestämmelse finns för underskott hos en utländsk juridisk person vars inkomster skall beskattas hos delägarna (placerad i 2 § 15 mom. SIL och i vårt förslag i 14 kap. 13 §). En fälla finns också för juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarrätter som inte är näringsbetingade (placerad i 2 § 14 mom. SIL och i vårt förslag i 46 kap. 34 §). För samtliga dessa situationer gäller att avdrag för underskott som inte kunnat utnyttjas ett beskattningsår skall dras av, med samma begränsningar, nästa år. Det är i dessa fall inte fråga om underskott i en näringsverksamhet utan om en särbehandlad del av näringsverksamheten. Vi har bedömt att det blir lättare att hitta dessa bestämmelser om tidigare års underskott om de står i sitt sammanhang. Det kan också påpekas att bestämmelserna i detta kapitel om att underskotten faller bort efter ägarförändringar inte gäller för sådana underskott. Inte heller bestämmelserna i detta kapitel om fusioner gäller för sådana underskott.

Bakgrunden

Vid 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) ändrades bestämmelserna om hur en förlust ett visst år skall behandlas. Tidigare medgavs avdrag för ett års förlust som ett särskilt förlustavdrag senast det sjätte eller tionde (för aktiebolag och ekonomiska föreningar) beskattningsåret efter förluståret till den del det fanns utrymme för ett sådant avdrag. Om den skattskyldige inte kunde dra av förlusten under dessa beskattningsår, föll avdraget bort. Ett sådant förlustavdrag infördes år 1960 i lagen (1960:63) om förlustavdrag (förarbeten, se nedan).

Genom skattereformen ändrades det så att ett års underskott dras av i verksamheten nästa beskattningsår och detta oavsett om verksamheten då går med vinst eller ej. Man brukar säga att underskotten rullas framåt. Fysiska personer har dock i vissa fall möjlighet att dra av underskott mot andra inkomster redan under beskattningsåret och i vissa andra fall finns det möjligheter att dra av ett underskott senare beskattningsår. I skattereformen togs lagen om förlustavdrag bort och i stället fördes bestämmelserna om avdrag för tidigare års underskott in i 26 § KL.

Det finns emellertid vissa begränsningar i rätten till avdrag nästa år dels vid konkurs eller ackord, dels vid ägarförändringar hos företag. Vissa begränsningar kom till redan när lagen om förlustavdrag infördes. När det gäller avdrag efter ägarförändringar så utvecklades två spärregler, en fåmansföretagsregel och en skalbolagsregel. Redan under arbetet med 1990 års skattereform ifrågasat-

tes dessa spärregler, men något nytt förslag lades inte fram. I stället fördes motsvarande bestämmelser in i KL och SIL när lagen om förlustavdrag upphävdes.

Arbetet med att utforma nya spärregler påbörjades sedermera av Företagsskatteutredningen. Utredningen ansåg att det behövdes spärregler för att förhindra en alltför omfattande handel med förlustbolag. Samtidigt fanns önskemålet att systemet skulle vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Det ledde till att de gamla spärreglerna togs bort och i stället infördes en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Dessa liksom begränsningarna vid konkurs och ackord samt bestämmelserna om avdrag för tidigare års underskott fördes år 1993 över till LAU (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1960 Lagen om förlustavdrag infördes, SOU 1958:35, prop. 1960:30, bet. 1960:BevU10, SFS 1960:63

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

1993 LAU infördes, SOU 1992:67, Ds1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1539

1994 Ändringar i LAU, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:787

Kommentar till paragraferna

De flesta bestämmelserna kom till när LAU infördes år 1993. Om en bestämmelse kom till då, nämns detta normalt inte.

1 §

I *första stycket* finns huvudbestämmelsen om att avdrag rullas från ett beskattningsår till nästa. Bestämmelsen finns i dag i 1 § LAU. Innan LAU tillkom fanns bestämmelsen i 26 § KL, där den infördes genom 1990 års skattereform. I 25 § KL finns en bestämmelse om att avdrag

skall göras enligt LAU när man beräknar inkomsten av förvärvskällan.

Uttrycket *som kvarstår* markerar att avdraget givetvis inte får göras i den mån underskottet redan dragits av under det tidigare beskattningsåret. I LAU finns det en uppräkning i 2 § av bestämmelser enligt vilka avdrag för underskott kan göras under samma år som underskottet uppkommer. Vi har i stället valt att ta in uppräkningen i 14 kap. 24 §. Om den skattskyldige tillämpar någon av bestämmelserna, dras således underskottet av redan det beskattningsår som det uppkommer.

I *andra stycket* påpekas att i vissa fall förskjuts avdragsrätten till ett senare år.

Begränsningar vid konkurs och ackord

2 §

Bestämmelsen om avdrag för underskott för den som är försatt i konkurs finns i 10 § första stycket LAU. En motsvarande bestämmelse fanns före LAU:s tillkomst i punkt 1 av anvisningarna till 26 § KL, där den placerades genom 1990 års skattereform. En liknande begränsning fanns dessförinnan i lagen om förlustavdrag, där den funnits sedan lagens tillkomst.

Bestämmelsen i *andra stycket* om att avdrag skall göras om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har fått full betalning kommer från 10 § andra stycket LAU. En motsvarande bestämmelse fanns före LAU:s tillkomst i punkt 1 av anvisningarna till 26 § KL och en liknande bestämmelse fanns i lagen om förlustavdrag, sedan dess tillkomst år 1960.

3 §

Bestämmelsen om vad som gäller för underskott efter ackord infördes genom LAU, där den finns i 11 §. Tidigare föll hela underskottet i näringsverksamheten bort efter ackord. Bestämmelsen fanns då i punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL och före 1990 års skattereform i lagen om förlustavdrag.

Att bestämmelsen blev tillämplig också efter skuldsanering infördes år 1994 i samband med införandet av skuldsaneringslagen (prop. 1993/94:123, bet. 1993/94:LU26, SFS 1994:346 f.).

Definitioner

4 §

I dag finns det definitioner i 3 § LAU. Där definieras begreppen *företag, förlustföretag, annat rättssubjekt* och *gammalt underskott*. När bestämmelserna infördes var lagrådet kritiskt till begreppen företag och annat rättssubjekt (prop. 1993/94:50 s. 429).

När det gäller begreppet *företag* invände lagrådet bl.a. mot att det tillades en alldeles bestämd mening, trots att det emellanåt användes i sin gängse betydelse. Vi har inte funnit något bättre uttryck varför begreppet har behållits för den typ av juridiska personer som räknas upp. Men när det är någon annan grupp av juridiska personer som avses har vi ändrat uttryck till juridisk person, se vidare nedan. En annan sak är att begreppet företag i vissa fall inte kommer att omfatta alla de typer av företag som räknas upp i definitionen beroende på att en viss typ av företag inte kan företa de rättshandlingar som är aktuella i det fallet. Som exempel kan nämnas att utländska bolag inte kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt enligt 32 kap. När det talas om företag som lämnar koncernbidrag i t.ex. 14 § faller utländska bolag därför utanför. Definitionen har utformats på ett annat sätt än i dag, men innebörden är densamma. I dag finns *bankaktiebolag* och *försäkringsbolag* med i definitionen. Att bankaktiebolag ingår i begreppet aktiebolag i IL föreskrivs i 2 kap. 4 §. De behöver därför inte räknas upp särskilt här. Försäkringsbolag är en samlingsbeteckning för försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsföretag. Även försäkringsaktiebolagen innefattas i begreppet aktiebolag, se 2 kap. 4 §. Vad som måste nämnas är de ömsesidiga försäkringsföretagen. Begreppet företag i detta kapitel blir därmed relativt likt begreppet i 32 kap. om koncernbidrag. Där omfattas dock inte utländska bolag och när det gäller ömsesidiga försäkringsföretag omfattas bara skadeförsäkringsföretag. Att vi uttryckligen anger att de uppräknade typerna av företag skall vara svenska innebär ingen saklig ändring.

Begreppet *förlustföretag* har ändrats till *underskottsföretag* eftersom det är underskott bestämmelserna handlar om och det inte är säkert att företaget går med förlust. Begreppet förlustföretag ändrades år 1995 (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1617) genom att också utländska bolag räknas dit. Att företaget skall omfattas av en ägarförändring har strukits ur definitionen. Det innebär emellertid inte någon ändring i sak.

När det gäller begreppet *annat rättssubjekt* kritiserade lagrådet bl.a. att ett till synes neutralt uttryck tillades en alldeles speciell betydelse, som dessutom var svår att förstå. Vi har haft svårt att finna

ett bra uttryck att ersätta det med. Eftersom sådana rättssubjekt bara behandlas i några paragrafer i vårt förslag, 7 och 8 §§, har vi valt att inte använda oss av något begrepp. I stället räknar vi upp vilka personer som avses.

Begreppet *gammalt underskott* har tagits bort. Detta kapitel handlar om det underskott som uppkom beskattningsåret före det aktuella eller som finns kvar från tidigare beskattningsår. Eftersom det således bara handlar om gamla underskott finns det ingen anledning att ha med ordet gammalt.

Som nämnts ovan använder vi uttrycket *juridisk person* när vi inte vill begränsa kretsen till enbart sådana företag som definieras i andra stycket. Enligt 2 kap. 3 § skall bestämmelserna om juridiska personer inte tillämpas på svenska handelsbolag. I detta kapitel skall handelsbolag inte undantas, varför vi har tagit in en bestämmelse här om att med juridisk person avses också handelsbolag.

Definitionen av *bestämmande inflytande* har placerats i denna paragraf. I dag finns den dels i 4 § tredje stycket, dels i 5 § andra stycket LAU. Bestämmelsen i 4 § tredje stycket LAU ändrades år 1994 när bestämmelsen om utländska bolag lades till. Därefter har den ändrats år 1994, då hänvisningarna till aktiebolagslagen och bankaktiebolagslagen ändrades (prop. 1993/94:196 och 1994/95:70, bet. 1993/94:LU32 och 1994/95NU:13, SFS 1994:1890) och år 1995, då hänvisningen till lagen om medlemsbanker lades till (prop. 1995/96:74, bet. 1995/96:NU9, SFS 1995:1588).

Definitionen av begreppet *koncern* är ny. Begreppet används i detta kapitel bara på sådana koncerner som nämns i de lagrum som räknas upp i femte stycket. Det innebär att begreppet inte omfattar koncerner enligt bl.a. lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag. Det innebär också att utländska koncerner inte omfattas. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 8 maj 1996 funnit att med koncern i 8 § andra stycket första meningen LAU (som närmast motsvarar vår 14 § första meningen) kan inte avses annan företagsgrupp än sådan som enligt svensk lagstiftning betecknas på det sättet. Förhandsbeskedet har överklagats. Begreppet skulle kunna ha olika innebörd i olika lagrum i kapitlet, men vi anser att så inte bör vara fallet när det inte finns några regler om det. Vi utgår därför ifrån det meddelade förhandsbeskedet vid utformningen av detta kapitel.

Också definitionen av begreppet *moderföretag* är ny. På samma sätt som när det gäller koncerner begränsar vi moderföretag till sådana moderföretag som nämns i de lagrum som räknas upp i femte stycket. Begreppet begränsas också genom att det omfattar bara företag, dvs. sådana juridiska personer som räknas upp i andra stycket.

I paragrafen har också tagits in begreppet *ägarförändring*. Den närmare innebörden av begreppet framgår av 6–9 §§.

Slutligen kan påpekas att dessa definitioner bara gäller för bestämmelserna i detta kapitel. På andra ställen i lagen har t.ex. företag eller bestämmande inflytande en annan innebörd.

Begränsningar hos företag efter ägarförändringar

5 §

Paragrafen är en inledning till 6–14 §§.

Ägarförändringar

6 §

Bestämmelsen om att det inträder en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr när ett företag förvärvar det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag finns i dag i 7 § första stycket och 8 § första stycket jämförda med 4 § första stycket LAU. Hur de två spärrarna förhåller sig till varandra framgår i vårt förslag av 13 § andra stycket.

I *andra stycket* finns dock vissa undantag när spärrarna inte slår till. Att beloppsspärren inte inträder om det företag som fått det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen står i dag i 7 § tredje stycket LAU.

Vi har också tagit in en ny bestämmelse i andra stycket om att koncernbidragsspärren inte inträder om ägarförändringen berör bara företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. I dag finns det en liknande bestämmelse i 8 § andra stycket LAU och i detta kapitel finns motsvarande bestämmelse i 14 §. Den bestämmelsen innebär att vid tillämpning av koncernbidragsspärren i 13 § påverkas inte underskottsföretagets rätt till avdrag för underskott av koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen. Den bestämmelse som vi har tagit in här i 6 § får till följd att koncernbidragsspärren inte inträder.

Som exempel kan nämnas en koncern som består av moderföretaget A, dotterföretagen B och C samt C:s dotterföretag D. C är ett underskottsföretag. Om B förvärvar C så skulle koncernbidragsspärren inträda enligt första stycket, men inte få någon effekt på grund av bestämmelsen i 14 §. Undantagsbestämmelsen här i andra

stycket innebär att den inte alls inträder. Om C i stället skulle förvärvas av ett utomstående företag så inträder spärren enligt första stycket. Koncernbidrag från dotterföretaget D skall ändå inte påverka C:s rätt till avdrag för underskott på grund av bestämmelsen i 14 §.

Undantagsbestämmelsen här i andra stycket fångar således inte in alla situationer där det inte behövs en spärr och därför kan värdet av bestämmelsen ifrågasättas. Vi har ändå kommit fram till att den är värdefull för de företag som genom regeln slipper att tillämpa spärren i 13 § under ett antal år.

De företag som *berörs* av ägarförändringen är dels de företag som förvärvas, direkt eller indirekt, dels de företag som, direkt eller indirekt, förvärvar dessa företag.

Beloppsspärren gäller också vid vissa fusioner enligt bankaktiebolagslagen. Bestämmelsen om detta har placerats i 18 §, i den del av kapitlet som behandlar fusioner. I *tredje stycket* har tagits in en hänvisning till 18 §. I dag finns bestämmelsen i femte stycket i 7 § LAU.

7 §

Enligt paragrafen inträder en beloppsspärr när fysiska personer och vissa andra juridiska personer än de som i detta kapitel kallas företag förvärvat ett bestämmande inflytande över ett underskottsföretag. Vilka personer som omfattas regleras i dag i 3 § tredje stycket LAU. I dagens lagtext kallas dessa *andra rättssubjekt*. Vi har valt att inte använda detta begrepp. I denna paragraf räknas i stället upp vilka personer som omfattas av bestämmelsen. Motiven till detta finns i kommentaren till 4 §. Den materiella bestämmelsen kommer från 7 § första stycket jämfört med 5 § första stycket 1 LAU. I första stycket 6 har kretsen utvidgats genom att svenska handelsbolag som är indirekt ägda genom ett annat svenskt handelsbolag har lagts till genom orden "direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag".

Spärren inträder inte enligt denna paragraf om det är fråga om en sådan ägarförändring som avses i 6 § första stycket, dvs. om ett företag har förvärvat det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. Att beloppsspärren inte inträder enligt 6 § på grund av undantaget i 6 § andra stycket första meningen – om de båda företagen ingick i samma koncern före ägarförändringen – leder inte till att spärren här i 7 § inträder, eftersom det ändå är en sådan ägarförändring som avses i 6 §.

I dagens 3 § LAU finns en uppräkning av vad som avses med närstående. I *andra stycket* har vi utgått från den generella närståendekretsen som finns i 51 kap. 6 §, men lagt till svenskt handelsbolag

som den fysiska personen eller hans närstående är delägare i. Normalt skall de bestämmelser som gäller för fysisk person i denna lag tillämpas på dödsbon, se 4 kap. 1 och 2 §§. I denna paragraf har emellertid dödsbon särreglerats. För dem gäller nämligen inte att de skall räknas samman med några närstående.

8 §

Paragrafen gäller när flera sådana personer som räknas upp i 7 § förvärvar *aktier eller andelar* i ett underskottsföretag.

Första stycket kommer från 7 § första stycket jämfört med 5 § första stycket LAU.

Beloppsspärren inträder inte enligt denna paragraf om ägarförändringarna också innebär att det bestämmande inflytandet förvärvas av ett företag eller av en sådan person som avses i 7 §, dvs. när det är fråga om sådana ägarförändringar som avses i 6 § första stycket eller 7 §. Även om beloppsspärren inte inträder enligt 6 § på grund av undantaget i 6 § andra stycket innebär detta inte att beloppsspärren här i 8 § inträder, eftersom det ändå är en sådan ägarförändring som avses i 6 §.

Det som är avgörande enligt denna paragraf är inte om någon förvärvar det bestämmande inflytandet utan om någon förvärvar aktier eller andelar. Därför behövs det ytterligare bestämmelser om indirekta förvärv och om vad som avses med förvärv av aktier och andelar. Dessa finns i andra och tredje styckena.

Bestämmelsen i *andra stycket* om indirekta förvärv kommer från 6 § tredje stycket LAU. Vi har på två ställen bytt ut *företag* mot *juridisk person*. I kommentaren till 4 § finns en redogörelse för motiven till detta. I denna paragraf skulle annars handelsbolag som är indirekt ägda genom ett aktiebolag falla utanför.

I doktrinen har frågan tagits upp om lagtexten är för omfattande med hänsyn till vad som står i förarbetena vid paragrafens tillkomst, se SN 1994 s. 721 f. och 1995 s. 125 samt prop. 1993/94:50 s. 325 f. Vi har utgått från lagtextens nuvarande lydelse.

Bestämmelserna i *tredje stycket* om olika förvärv finns i dag i 6 § andra stycket LAU.

9 §

Av paragrafen framgår att koncernbidragsspärren gäller också då ett underskottsföretag eller ett moderföretag till detta har förvärvat ett bestämmande inflytande över ett annat företag. Bestämmelsen kommer från 8 § första stycket LAU jämfört med 4 § andra och tredje styckena.

I *andra stycket* har tagits in samma begränsning av tillämpningsområdet som i 6 § andra stycket andra meningen, se under kommentaren till den bestämmelsen.

Beloppsspärren

10 §

I paragrafen finns den beloppsspärr som gäller vid ägarförändringar av företag. Bestämmelsen är hämtad från 7 § första stycket LAU.

Det belopp som ligger till grund för spärren är enligt dagens lagtext den eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet. Av förarbetena (prop. 1993/94:50 s. 326) framgår att den sammanlagda anskaffningskostnaden för att nå upp till det bestämmande inflytandet får medräknas. Där nämns som exempel att om den nye ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt aktieinnehav från 10 till 51 % av rösterna, bör också anskaffningskostnaden för det ursprungliga innehavet tas med vid beräkningen av kostnaden. Däremot framgår det inte av lagtexten eller förarbetena om man skall räkna med kostnaden för hela det aktuella förvärvet eller om man bara skall räkna med kostnaden för så stor del av förvärvet att man får över 50 % av rösterna i företaget. Även indirekta förvärv av underskottsföretag omfattas av bestämmelsen. I förarbetena står följande. "Om förvärvet avser ett moderföretag till underskottsföretaget skall beräkningen således grundas på kostnaden för förvärvet avseende moderföretaget. Det är således kostnaden för förvärvet av den koncern i vilket underskottsföretaget (eller underskottsföretagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen." Däremot finns det inte beskrivet hur beräkningen skall gå till vid förvärv som är både successiva och indirekta. Det framgår inte heller av lagtexten. Vi har inte ansett oss ha möjlighet att skapa uttryckliga regler för dessa olika situationer.

I LAU talas om den eller de nya ägarna. Vi kan inte se att uttrycket tillför reglerna något nytt eller att det bidrar till lösningen av de frågor som vi nämnt i föregående stycke. Uttrycket har därför tagits bort. Vi har däremot lagt till "aktier eller andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskottsföretaget" för att bestämmelsen skall korrespondera med 8 §.

Ordet *kostnad* har bytts ut mot *utgift*. Här är det inte fråga om en kostnad i vanlig bemärkelse utan här används ordet utgift på samma sätt som i kapitlen om byggnader och inventarier.

Som nämnts under 4 § har termen *gammalt underskott* tagits bort. Såväl underskott från det föregående beskattningsåret som underskott

som kvarstår från tidigare beskattningsår (t.ex. på grund av koncernbidragsspärren i 13 §) faller bort. Det är på grund av att det kan finnas underskott från flera tidigare år som pluralformen *de* används på tredje raden i första stycket.

Om det ingår flera företag i ett förvärv, skall underskottsbegränsningen proportioneras efter respektive företags andel av koncernens sammanlagda underskott. Att så är tanken framgår av propositionen 1993/94:50 s. 326. För att förtydliga det, tar vi in en bestämmelse i ett *andra stycke.*

11 §

Bestämmelsen om att vissa kapitaltillskott skall dras av från utgiften i 10 § kommer från 7 § andra stycket LAU.

Ordet *företag* har bytts ut mot *juridisk person.* Det finns en kommentar till bytet under 4 §.

12 §

I paragrafen finns en möjlighet för regeringen att ge dispens från beloppsspärren. Bestämmelsen finns i dag i 7 § fjärde stycket LAU.

Koncernbidragsspärren

13 §

I paragrafen finns koncernbidragsspärren. Den är hämtad från 8 och 9 §§ LAU. Vi föreslår en något annorlunda utformning av paragrafen för att förtydliga att spärren gäller oavsett om företaget fått koncernbidrag eller ej. Man kan då ifrågasätta om spärren skall kallas koncernbidragsspärren. Men eftersom den är avsedd att hindra att företag skall kunna dra av underskott som finns kvar från tiden före ägarförändringen mot koncernbidrag som det får från nya företag inom koncernen bör den ändå kallas koncernbidragsspärren. Det är ju också så att den påverkar skatten bara om underskottsföretaget har fått koncernbidrag.

I likhet med i 10 § har begreppet gammalt underskott tagits bort. Vad spärren gäller för är dels underskott från det beskattningsår som föregick ägarförändringen, dels eventuella underskott som finns kvar från tidigare år. Det är på grund av att det kan finnas underskott från flera tidigare år som pluralformen *underskotten* används i andra stycket.

Av *andra stycket* framgår hur bestämmelsen skall kombineras med beloppsspärren. Bestämmelsen kommer från 8 § tredje stycket LAU.

Av *tredje stycket* framgår att koncernbidragsspärren fortsätter att gälla även fem beskattningsår efter det då ägarförändringen skedde. Bestämmelsen kommer från 8 § tredje stycket LAU.

Genom den utformning vi gett paragrafen behövs inte de bestämmelser som i dag finns i 9 § LAU.

Denna paragraf leder till att underskottsföretaget skall göra avdrag för underskott bara om det – före eventuellt mottagna koncernbidrag – har ett positivt resultat att kvitta underskottet mot. Det som inte dras av ett år skall sparas och dras av nästa beskattningsår, om det finns något utrymme då. Nya underskott som uppkommer under denna tid dras av före de underskott som finns kvar från tiden före ägarförändringen och skall som vanligt leda till underskott att rulla till nästa år.

14 §

Av dagens 8 § andra stycket LAU framgår att koncernbidragsspärren inte gäller för koncernbidrag från företag som såväl före som efter en ägarförändring ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Bestämmelsen har tagits in i denna paragraf, men utformningen är något annorlunda på grund av att koncernbidragsspärren är utformad på ett annorlunda sätt än dagens spärr. Vi har också försökt att underlätta genom att redan i 6 och 9 §§ skriva in att koncernbidragsspärren inte inträder om ägarförändringen berör bara företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Det innebär att tillämpningsområdet för 13 § minskar.

Från bestämmelsen i första meningen finns två undantag. Det första undantaget är i dag utformat så att koncernbidragsspärren gäller om ett företag som omfattas av ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnat koncernbidraget. I lagen finns inte någon heltäckande definition av vilka företag som omfattas av en ägarförändring. Såvitt vi kan förstå har man velat uttrycka att om ett företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före överlåtelsen har gått upp i det företag som lämnat koncernbidraget, skall spärren gälla. Vi uttrycker undantaget på det sättet för att komma ifrån omvägen att definiera vilka företag som omfattas av ägarförändringen.

Det andra undantaget har tagits in med vissa redaktionella ändringar.

Avdrag efter fusioner m.m.

Grundläggande bestämmelser och definitioner

15 §

Bestämmelsen om vad som händer med ett övertagande och ett överlåtande företags underskott vid vissa fusioner och liknande ombildningar finns i dag i 12 § LAU. Vi har tagit in de bestämmelserna i 15–20 §§.

I denna paragraf regleras vilka typer av fusioner m.m. som de följande paragraferna gäller för. Bestämmelserna i 12 § LAU ändrades senast år 1995, då hänvisningar till föreningsbankslagen slopades (prop. 1995/96:74, bet. 1995/96:NU9, SFS 1995:1588). I dag gäller bestämmelserna – utöver de situationer som nämns i paragrafen – också vid övertaganden enligt 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. De övertaganden som avses i den lagen handlar om att ett utländskt bankföretag övertar hela den rörelse som bedrivs av ett bankaktiebolag som har bildats före den 1 augusti 1990 och som ägs direkt eller indirekt av det utländska bankföretaget. Denna bestämmelse har sin bakgrund i en speciell situation som förelåg när utländska banker fick möjlighet att bedriva verksamhet genom filial efter att tidigare ha måst använda svenska dotterbolag. Denna situation skiljer sig också från de övriga genom att det inte krävs att det överlåtande företaget upphör, även om detta synes ha varit förutsatt vid bestämmelsens tillkomst. Tveksamhet föreligger om hur den skall tillämpas om båda företagen fortsätter sin verksamhet. I sammanhanget kan påpekas att reglerna omfattar inte bara överföring från sådana dotterbolag som bildas på grund av den tidigare lagstiftningen utan också överföring från en förvärvad svensk bank. Mot denna bakgrund har vi inte tagit med någon motsvarighet till bestämmelserna utan reglerar i stället redan gjorda övertaganden i övergångsbestämmelserna.

Bestämmelsen i *andra stycket andra meningen* infördes år 1994. Den innebär att bestämmelserna som förskjuter det övertagande företagets avdragsrätt till ett senare beskattningsår inte gäller vid vissa fusioner av ekonomiska föreningar.

16 §

I paragrafen regleras hur begreppen ombildningar, överlåtande företag och övertagande företag används. Bestämmelsen är ny.

Det övertagande företagets avdragsrätt

17 §

Den bestämmelse som finns i 12 § första stycket LAU om vad som händer med det överlåtande företagets underskottsavdrag vid ombildningarna har placerats här. I dag står det i lagtexten att de båda företagen skall "anses som ett och samma företag". Vi har valt att, här och på andra ställen där uttrycket förekommer, skriva in vad som avses om det går, se vidare i kommentaren till 35 kap. 6 §. I detta fall är innebörden av uttrycket att det övertagande företaget övertar det överlåtande företagets rätt till avdrag för underskott. Om det finns några begränsningar i det överlåtande företagets rätt till avdrag för underskott övertas dessa. Det kan läsas ut av att det övertagande företaget "övertar det överlåtande företagets rätt till avdrag". Däremot får det inte någon mer långtgående rätt till avdrag. Det tillkommer emellertid vissa ytterligare begränsningar. Dessa har tagits in i 18–20 §§.

18 §

Den bestämmelse som i dag finns i 7 § femte stycket LAU om att beloppsspärren inträder också vid vissa fusioner enligt bankaktiebolagslagen har placerats här. Tillämpningsområdet för bestämmelsen, som tidigare avsåg ytterligare fusioner, begränsades år 1994. Senare samma år utvidgades det dock genom att fusioner av försäkringsaktiebolag lades till (prop. 1994/95:70. bet. 1994/95:NU13, SFS 1994:1890). Att bestämmelsen placerats här beror på att samtliga bestämmelser om fusioner bör stå samlade och att bestämmelsen är en inskränkning av 17 §.

I *andra stycket* har tagits in en bestämmelse som klargör det inbördes sambandet mellan denna paragraf samt 19 och 20 §§.

19 §

Paragrafen gäller vid ombildningar mellan företag som inte ingick i samma koncern före ombildningen. Bestämmelserna kommer från 12 § andra stycket LAU. Att begränsningen gäller för såväl det överlåtande som det övertagande företagets underskott framgår i dag av definitionen av gammalt underskott i 3 § fjärde stycket LAU.

När det gäller det egna underskottet inträder spärren det beskattningsår då ombildningen genomförs och företagets underskott från beskattningsåret före ombildningen och underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår skjuts upp i sex år.

När det gäller det överlåtande företagets underskott är det oklart vad bestämmelsen innebär. I vissa fall beskattas det övertagande

företaget för det överlåtande företagets inkomster under det år då ombildningen sker. I sådana fall inträder spärren det beskattningsår då ombildningen genomförs och avser det överlåtande företagets underskott från beskattningsåret före ombildningen samt underskott som kvarstår från tidigare år, på samma sätt som för de egna underskotten. Men om det är det överlåtande företaget som beskattas för sina inkomster under tiden fram till att ombildningen genomförs så finns det ingen spärr som säger att det företaget inte skall dra av sitt underskott från beskattningsåret före ombildningen. Det finns inte heller någon spärr som säger att det övertagande företaget inte skall dra av det underskott som uppkommer hos det överlåtande företaget under det beskattningsår då ombildningen sker. Det kan emellertid inte vara tanken att bestämmelsen skall tolkas på det sättet. Vi föreslår att bestämmelsen skall utformas så att det som skjuts upp i sex år är det övertagande företagets rätt till avdrag för det underskott som *övertas* från det överlåtande företaget. Det blir då det underskott som finns kvar från det sista beskattningsåret som det överlåtande företaget taxerades för samt sådana underskott som avses i 1 § andra stycket som blir förskjutna i tiden.

20 §

Paragrafen gäller vid ombildningar mellan företag som ingick i samma koncern före ombildningen. Bestämmelsen kom till efter påpekanden i skatteutskottet vid LAU:s införande (bet. 1993/94:SkU15) och placerades i 12 § tredje stycket LAU. Också denna paragraf är till för att inte koncernbidragsspärren skall kunna kringgås, men begränsningen är mindre omfattande än den i 19 §. Bestämmelserna reglerar vilket beskattningsår det övertagande företaget skall dra av sitt och det överlåtande företagets underskott.

När det gäller formuleringen "det underskott som övertas från det överlåtande företaget", se kommentaren till 19 §.

Huvudregeln vid ombildningar mellan företag inom samma koncern är att avdragsrätten för de båda företagens underskott inte skjuts upp på grund av ombildningen. Det kan dock påpekas att om det finns några begränsningar i avdragsrätten hos något av företagen, fortsätter naturligtvis dessa att gälla för det övertagande företaget. Om det finns en koncernbidragsspärr som gäller för koncernbidrag mellan företagen, så skjuts rätten till avdrag för de båda företagens samtliga underskott upp till dess att spärren upphör. När det gäller sådana underskott som avses i 1 § andra stycket kan det vara så att dessa inte skall dras av förrän senare än det beskattningsår då koncernbidragsspärren upphör att gälla. Denna begränsning skall naturligtvis fortsätta att gälla också efter en ombildning. Därför står det att

underskottet skall dras av *tidigast* det beskattningsår då spärren skulle ha upphört om ombildningen inte hade gjorts.

Begränsningar efter överlåtelser av aktier i statliga banker m.m.

21 §

Det finns en spärregel i 13 § andra stycket LAU mot avdrag för underskott i ett sådant kreditinstitut som kunde få stöd enligt den upphävda lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut. Bestämmelsen kom till år 1993 (SFS 1993:1574) i samband med att LAU infördes. Den placerades då i 27 § lagen om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut. När det statliga bankstödet avvecklades år 1996 upphävdes den lagen, men spärregeln för underskott flyttades över till LAU (prop. 1995/96:172, bet. 1995/96:NU25, SFS 1996:592).

I dagens lagtext står det att aktierna eller andelarna skall ägas *direkt*. Vi har tagit bort ordet direkt eftersom det är direkta äganden som avses i denna lag om det inte står något annat, som t.ex. i 8 § andra stycket. För tydlighetens skull kan tilläggas att när det gäller t.ex. 6 § behöver det inte stå att det bestämmande inflytandet kan förvärvas indirekt eftersom det framgår av definitionen av bestämmande inflytande i 4 §.

Hänvisning

22 §

I paragrafen hänvisas till den s.k. Lex Kockum. I dag finns huvudbestämmelserna i 2 § 5 mom. SIL och i 13 § första stycket LAU finns en kortare bestämmelse.

AVD. VI INKOMSTSLAGET KAPITAL

Sedan 1990 års skattereform omfattar inkomstslaget kapital inte bara löpande avkastning och kostnader av kapital utan också kapitalvinster och kapitalförluster samt uthyrning av privatbostäder.

I 40 kap. dras gränserna gentemot övriga inkomstslag upp och där finns bestämmelserna om beskattningstidpunkten för annat än kapitalvinster. Kapitlet avslutas med en bestämmelse om hur beräkningen av överskott och underskott görs.

I 41 kap. finns närmare bestämmelser om de olika intäkterna och i vilken utsträckning de skall tas upp eller dras av. Där exemplifieras också olika slags kostnader och finns bestämmelser om utgifter som inte skall dras av. Åtskilliga bestämmelser i 41 kap. gäller också i inkomstslaget näringsverksamhet genom en hänvisning från 34 kap. 2 §.

De särskilda bestämmelserna om vinster och förluster vid betalning av skulder i utländsk valuta gäller bara i inkomstslaget kapital. Vi har ändå placerat dem i den gemensamma avdelningen (50 kap.) för att bestämmelserna om kapitalvinster skall hållas samlade.

40 kap. Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget kapital

I kapitlet finns bestämmelser om inkomstslagets omfattning och därmed sammanhängande gränsdragningsfrågor. Här behandlas också beskattningstidpunkten för löpande avkastning och kostnader. Bestämmelserna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster är omfattande och gemensam för inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. Vissa av dem behandlar dessutom enbart specifika företeelser, som till exempel de om optioner m.m. Vi har därför valt att placera dem i det för kapitalvinster särskilda avsnittet. Kapitlet avslutas med bestämmelsen om vad som är överskott och underskott i inkomstslaget kapital.

Bakgrund

Avkastning av kapital i form av räntor och utdelningar har alltsedan KL:s tillkomst beskattats i inkomstslaget kapital. Kapitalvinster beskattades däremot före 1990 års skattereform i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Ett av syftena med skattereformen var att privatpersoners kapitalinkomster skulle beskattas i inkomstslaget kapital likformigt oberoende av om de utgjorde löpande avkastning av kapital eller värdestegringsvinster vid avyttring. Detta uppnådde man genom att avskaffa inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och föra ihop dess bestämmelser med bestämmelserna om beskattningen av löpande kapitalavkastning.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990:1 Skattereformen, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1990:2 Skattereformen, prop. 1990/91:54, bet. 1990/1991:SkU10, SFS 1991:1422

1993 Borttagandet av den ekonomiska dubbelbeskattningen, Ds 1993:28, SOU 1992:67 och 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543

Kommentar till paragraferna

Avgränsningen

1 §

Inkomstslaget kapital består av intäkter och kostnader på grund av *innehav* eller *avyttring* av tillgångar. Vi har tagit bort uttrycket "icke yrkesmässig" eftersom det framgår av den allmänna avgränsningen gentemot inkomstslaget näringsverksamhet att yrkesmässiga avyttringar inte räknas till inkomstslaget kapital.

Paragrafens innehåll är hämtat ur 3 § 1 mom. och 2 mom. SIL. Uttrycket "annan intäkt av egendom" fångas upp av "på grund av innehav av tillgångar".

Gränsdragningen gentemot övriga inkomstslag i *andra stycket* är hämtad från 3 § 1 mom. första stycket första meningen SIL där den infördes år 1990 (1990:1).

Före skattereformen behandlades löpande avkastning och kostnader i 38 och 39 §§ KL och kapitalvinster och kapitalförluster i 35 och 36 §§ KL. Av 40 och 37 §§ KL framgick vad som var inkomst av kapital respektive tillfällig förvärvsverksamhet. Bestämmelserna har varit placerade där alltsedan lagens tillkomst.

2 §

I paragrafen finns bestämmelser om sådant som inte är "avyttring av tillgångar" men som ändå anses som kapitalvinst och kapitalförlust.

Bestämmelsen om att de vinster eller förluster som låntagaren gör i samband med att han betalar tillbaka eller amorterar av en skuld i

utländsk valuta anses som kapitalvinst respektive kapitalförlust är hämtad från 3 § 1 mom. andra stycket och 3 § 2 mom. andra stycket SIL. Dessa infördes år 1990 (1990:2), se vidare under 50 kap.

I dag anges i 3 § 1 mom. första stycket andra meningen tredje ledet SIL att vinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser räknas till intäkt av kapital. Motsvarande bestämmelse om förluster finns i 3 § 2 mom. SIL. Bestämmelserna kom till genom 1990 års skattereform (1990:1). Vi har utformat en särskild bestämmelse för utfärdaren eftersom vi är tveksamma till om den som utfärdar en option kan anses avyttra någonting i ordets egentliga innebörd. Uttryckssättet "på grund av förpliktelser" innebär att enbart utfärdaren omfattas.

3 §

Bestämmelsen om återfört avdrag för kapitalförlust på grund av konkurs är hämtad från 24 § 4 mom. sjätte stycket SIL. Bestämmelsen infördes år 1993 (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1471).

4 §

I paragrafen finns en uppräkning av sådant som inte är kapitalvinst men som – för att passa in i systematiken – ändå räknas till inkomstslaget kapital.

Att återförda uppskovsavdrag m.m. skall tas upp som intäkt av kapital framgår i dag av 3 § 1 mom. femte stycket SIL. Bestämmelsen infördes år 1993.

Bestämmelsen om återfört avdrag för avsättning till ersättningsfond är ny i inkomstslaget kapital. I ErFL föreskrivs i dag att återföring av avsatta medel i vissa fall skall ske i inkomstslaget kapital men där saknas bestämmelser om detta. Vi föreslår att ersättningsfonder skall regleras i 28 kap. Beträffande förarbeten hänvisas dit.

5 §

I paragrafen hänvisas till vissa särregler som gäller i fåmansföretagsförhållanden. Vad som avses med fåmansföretag definieras i 51 kap. För utdelningar och kapitalvinster gäller enligt 52 kap. ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp.

Beskattningen i de fall som avses i *första stycket* regleras i dag dels i 24 § 6 mom.SIL, dels i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Vi har samlat bestämmelserna i 51 kap. och här bara gjort en

hänvisning. Hänvisningarna i *andra och tredje styckena* finns i dag i 3 § 1 mom. tredje stycket SIL.

6 §

Bestämmelsen om att intäkter och kostnader vid vissa avyttringar inte räknas till inkomstslaget kapital är ny.

I dagens lagtext framgår inte tydligt hur gränsdragningen mellan inkomstslagen kapital och tjänst skall göras när den skattskyldige säljer till exempel en bil som han renoverat eller ett hemslöjdsföremål som han tillverkat, utan att det för den skull är inkomst av näringsverksamhet. Inte heller förarbetena ger tillräcklig ledning (prop. 1989/90:110 s. 309 och s. 654). Av dessa kan man dock uttyda att avyttring av tillgångar som anskaffats i *syfte* att bearbetas etc. alltid skall anses ingå i en hobbyverksamhet och alltså beskattas i inkomstslaget tjänst. I övriga fall görs i stället en *bedömning* som utmynnar i att avyttringen beskattas i inkomstslaget kapital om vinsten till övervägande del utgör värdestegring på investerat kapital och i inkomstslaget tjänst om vinsten till övervägande del är ett resultat av att tillgången bearbetats. Inventarier som *används* i en hobbyverksamhet bör alltid beskattas i inkomstslaget kapital. Vi har utformat lagtexten i överensstämmelse med dessa uttalanden i förarbetena.

7 §

I paragrafen markeras att avgifter för pensionssparande och underskott av näringsverksamhet i vissa fall behandlas som avdrag i inkomstslaget kapital.

Bestämmelsen om avdrag för pensionssparande är hämtad från 3 § 2 mom. sjätte stycket SIL. Den infördes år 1991 (prop. 1990/91:166, bet. 1990/91:SkU29, SFS 1991:693).

I dag finns bestämmelser om att ett underskott av näringsverksamhet där ett andelshus ingår skall dras av som kapitalförlust i 3 § 13 mom. andra och tredje styckena SIL. De kom till år 1991 (bet. 1991/92:SkU13, SFS 1991:2007).

Bestämmelsen om att underskott som finns kvar när en näringsverksamhet upphör får dras av som kapitalförlust har sin nuvarande placering i 3 § 13 mom. första, och tredje styckena. Dessa kom till år 1990 (1990:1).

Vi anser att ovannämnda underskott i stället bör behandlas som löpande kostnader. Hur avdragen skall beräknas framgår av bestämmelserna i 41 kap. 35 och 36 §§.

Avskattning

8 §

Bestämmelsen om att avskattning skall göras, om den skattskyldige inte begär annat, när en tillgång övergår från den privata sfären till näringsverksamhet är hämtad från 3 § 1 mom. fjärde stycket SIL. Den infördes genom skattereformen år 1990 (1990:1).

Bestämmelsen är i dag utformad så att den skattskyldige har rätt att välja om avskattning skall ske eller inte. Vi föreslår att avskattning blir obligatorisk om tillgångens marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet. Bakgrunden till vårt förslag är följande. Bestämmelsens syfte torde vara att en skattskyldig vid karaktärsbyte skall kunna välja mellan att få en värdestegring avskattad omedelbart i inkomstslaget kapital efter en lägre total skattesats och att få beskattningen uppskjuten till en framtida avyttring i inkomstslaget näringsverksamhet mot en högre total skattesats. Om beskattningen skjuts upp finns givetvis också möjlighet att kvitta mot en eventuella framtida värdenedgång. Har tillgången sjunkit i värde under innehavet innebär valrätten att den skattskyldige får väga en tidigare men oförmånligare avdragsrätt mot en senare men förmånligare och med möjligheter till kvittning mot en eventuell framtida värdeuppgång. I fråga om privata tillhörigheter (se kommentaren till 49 kap. 2 §), exempelvis en personbil, är emellertid att märka att avdrag över huvud taget inte medges för kapitalförlust. Den skattskyldige har därför givetvis all anledning att i ett sådant fall avstå från avskattning för att i näringsverksamheten få avdrag även för värdenedgången under det privata nyttjandet. Eftersom en sådan effekt inte kan ha varit avsedd föreslår vi att rätten att välja begränsas till de fall där en värdeuppgång skett. I de senare fallen kan även likviditetsskäl åberopas mot en obligatorisk avskattning.

Privatbostadsfastighet som varit näringsfastighet

9 §

Bestämmelsen om räntor m.m. när fastigheter och bostadsrätter byter karaktär behandlar fördelningen mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital men är också ett avsteg från den s.k. kontantprincipen (om detta begrepp se under 10 §). Den är hämtad från 3 § 3 mom. sjätte stycket SIL där den infördes år 1990 (1990:1). En viss motsvarighet fanns tidigare i punkt 9 andra stycket av anvisningarna till 25 § KL. Den kom till år 1978 (då punkt 8) och gällde övergången från s.k. konventionellt beskattad fastighet till s.k. schablonbeskattad.

Beskattningstidpunkten

10 §

Bestämmelsen i *första stycket* om när andra intäkter än kapitalvinster skall beskattas är hämtad från 3 § 5 mom. SIL, som hänvisar till 41 § KL och punkt 4 av anvisningarna till denna. Sistnämnda lagrum ger uttryck för den s.k. kontantprincipen som fanns med redan vid KL:s tillkomst. Vi har inte tagit med en bestämmelse om att inkomster skall tas upp oberoende av om de har intjänats under året eftersom vi anser att en sådan bestämmelse är onödig.

Bestämmelsen i *andra stycket* är hämtad från 3 § 5 mom. SIL. Före 1990 års skattereform var den placerad i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. En bestämmelse med denna innebörd fanns redan vid KL:s tillkomst i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

11 §

Bestämmelsen i *första stycket* om avdragstidpunkten för andra kostnader än kapitalförluster är hämtad från 3 § 5 mom. SIL, som hänvisar till 41 § KL och punkt 4 av anvisningarna till denna, se vidare under 10 §. Vi har inte tagit med en bestämmelse om att kostnader skall dras av oberoende om de har samband med inkomster som intjänats under året eller kommer att inflyta senare. Vi anser att en sådan bestämmelse är onödig.

Bestämmelsen om avdragsrätt när en ränta betalats i förskott finns i dag i 3 § 6 mom. första stycket SIL. Före 1990 års skattereform var den placerad i 41 § tredje stycket KL.

T.o.m. år 1980 kunde på grund av kontantprincipen förskottsräntor dras av utan någon begränsning. Avdragsrätten begränsades sedan successivt (prop. 1981/82:80, bet. 1991/92:SkU27, SFS 1982:42, och prop. 1984/85:23, bet. 1991/92:SkU11, SFS 1984:1054, och prop. 1987/88:62, bet. 1987/88:SkU15, SFS 1987:1203). Sin nuvarande utformning fick paragrafen år 1993.

Tredje stycket har utformats som en hänvisning.

Vi har utelämnat bestämmelsen om skatter och avgifter som ingår i slutlig eller tillkommande skatt, eftersom sådana avdrag inte kan göras i kapital och ränta eftersom det inte längre kan ingå någon avdragsgill ränta i slutlig eller tillkommande skatt.

12 §

Paragrafen upplyser om att bestämmelserna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster finns i de särskilda kapitlen för dessa.

Räntekompensation

13 §

Bestämmelserna om beskattningstidpunkten för räntekompensation i samband med att en fordran avyttras är hämtade från 3 § 6 mom. andra stycket SIL. De fick sin nuvarande utformning år 1993. I 1990 års skattereform behandlades kompensationen *inte* som ränta utan ingick i stället i kapitalvinstberäkningen.

Dessförinnan fanns bestämmelser om avdrag för räntekompensation i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 39 § KL som hade införts år 1987 (förarbeten, se 11 §). De liknade i stort sett dem som gäller i dag. Bestämmelserna innebar att räntekompensation som lämnades vid förvärv av rätt till enbart ränta och vid förvärv av skuldebrev fick dras av först när ränteintäkten blev tillgänglig för lyftning. På så vis kom reglerna att stämma överens med vad som redan var reglerat i lag för separat utdelning och för vad som var praxis enligt rättsnämnden för rätt till ränta. Undantag gjordes för den som sålde skuldebrevet vidare. Dessa regler utgjorde avsteg från kontantprincipen. I 1990 års skattereform valde lagstiftaren att i stället betrakta räntekompensationen som en del av köpeskillingen.

Den då införda regleringen innebar bl.a. att köparen beskattades för hela ränteintäkten när den blev tillgänglig för lyftning men att han inte fick dra av räntekompensationen förrän han sålde själva fordringen. Eftersom räntekompensationen var en del av köpeskillingen skulle den alltså ingå i kapitalvinstberäkningen (1990:1).

Bestämmelsen om att räntekompensationen behandlas som ränta har vi placerat i 41 kap. 8 §.

Överskott och underskott

14 §

Bestämmelsen om hur överskott och underskott skall beräknas och hänvisningen till reglerna om skattereduktion är hämtade från 3 § 14 mom. SIL som infördes genom skattereformen år 1990 (1990:1).

Före skattereformen, alltsedan KL:s tillkomst, reglerades inkomsten av kapital i 40 § KL och inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet i 37 § KL.

41 kap. Intäkter och avdrag i kapital

I de inledande paragraferna exemplifieras vissa av de intäkter och avdrag som enligt bestämmelserna i 40 kap. räknas till inkomstslaget kapital. Här hänvisas också till regler om skattefrihet respektive avdragsförbud i bl.a. 8 och 9 kap. Här anges vidare att vissa bestämmelser, t.ex. om avdrag för representation, gäller i kapital även om de placerats i näringsverksamhet.

Även om det i dag inte spelar någon roll för beskattningen anser vi att det av systematiska skäl är lämpligt med särskilda avsnitt för sådant som behandlas som ränta respektive utdelning. Kapitlet gäller i kapital men genom hänvisning från 34 kap. 2 § tillämpas en stor del av bestämmelserna även i näringsverksamhet.

I avsnittet Bostäder har vi samlat vissa bestämmelser som aktualiseras för den som äger en privatbostadsfastighet eller en privatbostad. Här finns bl.a. bestämmelser om tomträttsavgälder och om uthyrning (även av hyresrätter i andra hand). Kapitlet avslutas med särbestämmelser om avdrag för underskott av andelshus och av avslutad näringsverksamhet.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1943 Rätt till enbart utdelning m.m., prop. 1943:12, bet. 1943:BevU1, SFS 1943:45

1987 Avdrag för räntekompensation m.m., prop. 1987/88:62, bet. 1987/88:SkU15, SFS 1987:1203

1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1990:2 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422

1993 Slopad utdelningsbeskattning på svenska aktier m.m., SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1544

1994 Återinförd utdelningsbeskattning på aktier, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, NU13, SFS 1994:1859

1995 Vissa mindre justeringar, prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1614

Kommentar till paragraferna

1 §

Bestämmelsen i *första stycket* ger uttryck för att inte bara räntor och utdelningar utan all löpande avkastning samt kapitalvinster som huvudregel är skattepliktiga. Undantag kan dock finnas, förutom i detta kapitel och i det för samtliga inkomstslag gemensamma 8 kap., också i de särskilda kapitalvinstkapitlen, se 3 §. Bestämmelsen är hämtad från 3 § 1 mom. SIL där den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

För avdragssidan finns i *andra stycket* den grundläggande bestämmelsen om att avdrag skall göras inte bara för kostnader för förvärvande av löpande avkastning utan även för andra ränteutgifter och för kapitalförluster. På motsvarande sätt som för intäkter markeras att det kan finnas undantag från avdragsrätten både i detta och i andra kapitel. Bestämmelsen är hämtad från 3 § 2 mom. första stycket SIL där den infördes år 1990 (1990:1). Den grundläggande bestämmelsen om avdragsrätt för intäkternas förvärvande och bibehållande har sedan KL:s tillkomst funnits i 20 § första stycket KL.

Beträffande placeringen före skattereformen hänvisas till vad som sägs i kommentaren till 40 kap. 1 §.

Den särskilda bestämmelsen om avdrag för kapitalförluster för begränsat skattskyldiga har vi placerat i 3 kap. 17 §.

2 §

Reglerna om mervärdesskatt, representation och avdrag för utländsk skatt är i dag placerade i 19 och 20 §§ KL som är gemensamma för samtliga inkomstslag. Vi har i stället lagt dem i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom de främst tillämpas där. I tjänst och kapital föreskrivs att reglerna gäller även i dessa inkomstslag.

3 §

Paragrafen har utformats som hänvisning.

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

4 §
Bestämmelsen om skattefrihet för bl.a. avkastning på pensionssparkonton är hämtad från 3 § 1 mom. sjätte stycket SIL och avdragsförbudet från 3 § 2 mom. åttonde stycket SIL. Bestämmelserna om pensionssparkonto infördes år 1992 (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938) och bestämmelserna om ränta på försäkringsbelopp år 1993.

5 §
Bestämmelsen om avdrag för avgifter för pensionssparande i vissa fall är hämtad från 3 § 2 mom. sjätte stycket SIL. Den infördes år 1991 (prop. 1990/91:166, bet. 1990/91:SkU29, SFS 1991:693).

Förvaltningskostnader

6 §
Bestämmelsen om att förvaltningskostnader skall dras av bara till den del de överstiger 1 000 kr är hämtad från 3 § 2 mom. fjärde stycket SIL. Före skattereformen fanns dess motsvarighet i 39 § 1 mom. andra stycket KL.

Begränsningen avseende de första 1 000 kronorna infördes år 1985 i samband med den förenklade självdeklarationen (SOU 1984:21, prop. 1984/85:180, bet. 1984/85:SkU60, SFS 1985:405). Ursprungligen medgavs avdrag för förvaltningskostnader utan någon begränsning

Belopp som behandlas som ränta

Ersättning när lån återbetalas i förtid

7 §
Bestämmelsen om att ersättning när lån återbetalas i förtid behandlas som ränta är hämtad från 3 § 4 mom. andra stycket första meningen SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Vi har utformat bestämmelsen så att den avser båda parter.

Räntekompensation

8 §

Regeln i *första stycket* att räntekompensation i samband med att en fordran avyttras behandlas som ränta är hämtad från 3 § 6 mom. andra stycket SIL. Beträffande förarbeten se under 40 kap. 13 §.

Bestämmelsen om värdepappersfonder i *andra stycket* är också hämtad från 3 § 6 mom. andra stycket SIL.

Räntefördelningsbelopp

9 §

Bestämmelsen om att fördelningsbelopp vid räntefördelning skall tas upp som intäkt respektive dras av är hämtad från 4 § RFL.

Hänvisningar

10 §

Bestämmelsen i *första strecksatsen* avser ersättning enligt lagen (1995:1592) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti. Eftersom sådan ersättning i första hand anses som ersättning för inbetalat kapital har vi lagt bestämmelsen i 42 kap. 28 §.

Bestämmelsen i *andra strecksatsen* om ersättning i form av livränta för avyttrade tillgångar behandlas i dag i 3 § 11 mom. och 24 § 5 mom. SIL. Eftersom dessa räntor har sin grund i att en avyttring skett, har vi placerat dessa bestämmelser i 42 kap. 29–31 §§.

Ränteförmån

11 §

Bestämmelsen om att den som beskattats för ränteförmån får dra av det beskattade beloppet finns i dag i 3 § 4 mom. tredje stycket andra meningen SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Ränteförmåner beaktades tidigare inom ramen för den statliga s.k. tilläggsbeskattningen. Efter skattereformen räknas ränteförmåner i stället till inkomstslaget tjänst.

Skattskyldighet för utdelning och ränta

12 §
Vem som är skattskyldig för utdelning behandlas i dag i 3 § 9 mom. första stycket SIL. Före 1990 års skattereform var motsvarigheten till 3 § 9 mom. första stycket SIL införd i första stycket punkt 3 av anvisningarna till 38 § KL. Den anvisningspunkten kom till år 1943 men delar av första stycket hade överförts från 38 § 3 mom. KL där bestämmelsen funnits sedan KL:s tillkomst.

Vi har skrivit in rätten till ränta eftersom det numera genom praxis klarlagts att en gåvotagare till enbart obligationsränta är skattskyldig för ränta som utfallit efter gåvotillfället, RÅ 1992 ref. 76.

Förvärv av rätt till utdelning eller ränta

13 §
Beskattningen av den som förvärvat rätt till utdelning regleras i dag i 3 § 9 mom. andra och tredje stycket SIL. Före skattereformen fanns andra stycket i 38 § 1 mom. tredje stycket KL. Tredje stycket var placerat i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 38 § KL som infördes år 1943.

Bestämmelsen om förvärv av rätt till ränta finns i dag i 3 § 5 mom. andra stycket SIL. Den kom till genom 1990 års skattereform (1990:1).

Tidigare fanns vissa regler som bl.a. gällde rätt till ränta i punkt 2 av anvisningarna till 39 § KL. De hade införts år 1987.

Vissa utdelningar och utskiftningar

Återbäring

14 §
Bestämmelsen om att vissa återbäringar är skattefria är hämtad från 3 § 7 mom. första stycket SIL. Den har dessförinnan, sedan lagens tillkomst, varit placerad i punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL.

Vinstandelslån

15 §

Skattefriheten vid utnyttjande av företrädesrätt att teckna vinstandelslån finns i dag i 3 § 7 mom. andra stycket SIL. Före skattereformen var den placerad i punkt 8 av anvisningarna till 38 § KL som kom till år 1977 (SOU 1971:15 och 1972:63, prop. 1976/77:93, bet. 1976/77:SKU36, SFS 1977:243).

Utdelning av aktier i dotterbolag

16 §

Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning vid delning av bolag är hämtade från 3 § 7 mom. fjärde och femte styckena SIL. De infördes år 1991 som ett provisorium i avvaktan på en generell översyn av skattefrågor i samband med omstrukturering (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, 1991:412).

I paragrafen gjordes år 1992 en teknisk justering på grund av vissa ändringar i börslagstiftningen (prop. 1992/93:108, bet. 1992/93:SkU8, SFS 1992:1092). Bestämmelserna slopades i huvudsak år 1993 men återinfördes år 1994.

I stället för begreppet *betydande omfattning* använder vi *inte obetydlig omfattning*. I förarbetena finns uttalanden om att med *betydande* avses 20 % (prop. 1990/91:167 s. 26). I 48 § 4 mom. KL regleras i dag att fysisk person vars inkomst till *inte obetydlig del* består av folkpension, har rätt till särskilt kommunalt grundavdrag. Av punkt 1 första stycket andra meningen av anvisningarna till samma lagrum framgår att med uttrycket menas minst en femtedel (58 kap. 9 § i förslaget). Eftersom samma andel således avses bör samma begrepp användas. Därför byter vi uttrycket *betydande omfattning* mot *inte obetydlig omfattning*. Se även under *Kvantifierande begrepp*, avsnitt 2.4.1.

Bestämmelsen i *andra stycket* infördes år 1995.

Nedsättning av aktiekapitalet m.m.

17 §

Regeln i *första stycket* om att nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp, nedsättning av reservfonden och av överkursfonden skall behandlas som utdelning är i dag placerad i 3 § 7 mom. sjätte stycket SIL dit den år 1993 flyttades från

3 § 1 mom. SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:2). Bestämmelsen om *överkursfond* tillkom dock år 1995.

Andra stycket (3 § 7 mom. sjätte stycket andra meningen) kom till år 1994 för att markera att liknande utbetalningar även från utländska juridiska personer behandlas som utdelning.

Utskiftning från ideella föreningar

18 §

Att vissa utskiftningar till en medlem i en ideell förening från föreningen anses som utdelning är hämtad från 3 § 8 mom. första stycket SIL. Före skattereformen var regeln placerad i 38 § 1 mom. andra stycket KL.

Den kom till år 1975 (Ds Fi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1975:572).

Utskiftning från ekonomiska föreningar

19 §

Bestämmelserna om utskiftning från ekonomiska föreningar i denna paragraf och i 20–22 §§ är hämtade från 3 § 8 mom. andra–femte styckena SIL. I 1990 års skattereform fanns delar av paragrafen i 3 § 8 mom. andra stycket SIL. Momentet ändrades dels år 1992 (förarbeten, se 20 §), dels år 1993 som en följd av den då införda enkelbeskattningen, dels år 1994 då de år 1993 slopade reglerna återinfördes. Före skattereformen var bestämmelserna placerade i 38 § 1 mom. fjärde stycket KL.

Att utskiftning från ekonomiska föreningar jämställdes med utdelning infördes år 1933 (prop. 1933:171, bet. 1933:BevU64, SFS 1933:394).

20 §

Bestämmelsen om att utskiftade aktier i vissa fall inte anses som utdelning är hämtad från 3 § 8 mom. tredje stycket SIL. Den kom till år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344). Bestämmelsen om anskaffningsvärde har placerats i 46 kap. 9 §.

21 §

Reglerna om fusion av ekonomiska föreningar är hämtade från 3 § 8 mom. fjärde stycket SIL. De infördes år 1957 (prop. 1957:46, bet. 1957:BevU8, SFS 1957:72).

22 §

Bestämmelsen om att i övriga fall belopp motsvarande inbetald insats inte anses som utdelning har flyttats över från 3 § 8 mom. femte stycket SIL. Beträffande förarbeten, se 19 §.

Utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer

23 §

Undantaget för utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer är hämtat från 3 § 10 mom. första stycket andra meningen SIL. Det kom till år 1989 (SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90SkU16, SFS 1989:1039).

Utdelning och utskiftning från utländska dödsbon

24 §

Bestämmelserna angående utländska dödsbon är hämtade från 3 § 10 mom. första stycket tredje och fjärde meningarna samt 7 § 9 mom. SIL. Bestämmelserna i 3 § 10 mom. var före 1990 års skattereform placerade i punkt 5 (tidigare punkt 4) av anvisningarna till 38 § KL. De har funnits med sedan KL:s tillkomst. Bestämmelserna i 7 § 9 mom. SIL har funnits i 7 § SIL sedan lagens tillkomst. Från KL:s tillkomst och fram till skattereformen fanns en motsvarande bestämmelse i 54 § KL.

Skattetillgodohavanden

25 §

Bestämmelserna om skattetillgodohavanden är hämtade från 3 § 10 mom. andra och tredje styckena SIL. Före 1990 års skattereform (1990:1) var det andra stycket placerat i punkt 6 av anvisningarna till 38 § och det tredje i punkt 5 (tidigare 3) av anvisningarna till 41 § KL. De infördes båda år 1973 (prop. 1973:10, bet. 1973:SkU5, SFS 1973:70).

Lotterier

26 §

Bestämmelsen i *första stycket* om viss skattefrihet för lotterivinster är hämtad från 3 § 1 mom. SIL och punkt 1 andra ledet av anvisningarna till 19 § KL.

Bestämmelsen i *andra stycket* om utgifter för lottsedlar m.m. är hämtad från 3 § 2 mom. sjätte stycket SIL. Den bestämmelsen motsvarar punkt 5 av anvisningarna till 36 § KL som kom till år 1967 (SOU 1966:23, prop. 1967:154, bet. 1967:BevU64, SFS 1967:748).

Bostäder

Statliga räntebidrag

27 §

Att statliga räntebidrag är skattepliktiga och att avdrag får göras för statliga räntebidrag som återbetalats är hämtat från 3 § 1 mom. första stycket respektive 4 mom. första stycket SIL. Bestämmelserna infördes år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833). Tidigare fanns en reglering som innebar att räntebidrag minskade avdraget för ränteutgifter.

Tomträttsavgälder

28 §

Bestämmelsen om tomträttsavgäld finns i dag i 3 § 4 mom. andra stycket första meningen SIL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen om avdragsrätt i 25 § 3 mom. KL. Den tillkom (i 25 § 1 och 3 mom. KL) samtidigt som schablonbeskattningen av villor (prop. 1953:187, bet. 1954:BevU50, SFS 1953:404). Redan tidigare hade avdrag medgetts i praxis.

Utdelning från privatbostadsföretag

29 §

Bestämmelsen om utdelningar från privatbostadsföretag i *första stycket* är hämtad från 3 § 7 mom. tredje stycket SIL. Före skattere-

formen var den placerad i punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 38 § KL.

Ursprungligen föreskrevs i punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL att utdelning som utgick i förhållande till innehavda aktier eller andelar men däremot icke utdelning som utgick på annan grund, t.ex. i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar, skulle hänföras till intäkt av kapital. Sistnämnda utdelningar skulle i stället hänföras till den förvärvskälla den kunde anses tillhöra "på grund av sin beskaffenhet". Som exempel angavs att utdelningar från bostadsföreningar i förhållande till hyra eller årsavgift skulle hänföras till inkomstslaget annan fastighet. Av 24 § fjärde stycket KL framgick att bostadsförmåner och även andra utdelningar än i förhållande till aktier och andelar utgjorde intäkt av annan fastighet. När schablonbeskattning infördes för bostadsföreningar och bostadsaktiebolag år 1954, flyttades bestämmelserna om utdelning från sådana företag över till punkt 2 av anvisningarna till 38 §. Kopplingen till kapitaltillskott infördes samtidigt.

Bestämmelsen i *andra stycket* tar vi med för att markera att även utländska motsvarigheter till privatbostadsföretag omfattas.

Intäkter i samfällighet

30 §

Bestämmelserna om inkomster av del i samfällighet är hämtade från 3 § 3 mom. sjunde stycket SIL. Före 1990 års skattereform fanns de i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 41 a § KL (1990:1).

Bestämmelserna kom till år 1975 (Ds 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). Beloppsgränsen höjdes från 100 till 300 kr år 1985 (prop. 1985/86:45, bet. 1985/86:SkU9, SFS 1985:1017).

I dag framgår av 3 § 3 mom. sjunde stycket SIL att *utdelning* från samfälligheter som själva är skattskyldiga skall tas upp som intäkt av kapital. Att utdelning räknas till inkomstslaget framgår redan av 40 kap. 1 § och 41 kap. 1 §. Enligt vår uppfattning behövs det ingen uttrycklig bestämmelse om detta och vi har därför inte tagit med någon sådan.

Med "avkastning av kapital" torde närmast avses utdelning, ränta och liknande, jfr prop. 1989/90:110 s. 700. Det framgår inte klart hur samfällighetens avyttringar skall beskattas. I lagstiftningens förarbetena angavs uttryckligen att kapitalvinster skulle beskattas hos delägarna (prop. 1975:48, s. 39). Texten i 41 a § KL kom dock bara att behandla "intäkter och kostnader i verksamheten". Eftersom

uttalandena i förarbetena var så tydliga föreslår vi att det direkt i lagtexten tas in en bestämmelse om att kapitalvinster skall fördelas mellan delägarna.

Eftersom regleringen bör avse endast svenska förhållanden har vi tagit in en sådan bestämmelse.

Uthyrning

31–34 §§

Bestämmelserna om uthyrning av privatbostäder har sin nuvarande placering i 3 § 3 mom. SIL. De infördes genom skattereformen år 1990 (1990:1). Detta moment omfattar även bestämmelser om inkomst av del i samfällighet och om ränteavdrag när en näringsfastighet byter karaktär till privatbostad. Vi har definierat privatbostad m.m. i det inledande definitionskapitlet. Vi har arbetat om paragrafens fem första stycken och placerat dem i 29–32 §§. Det sjätte stycket finns i 40 kap. 9 § och det sjunde i 41 kap. 30 §.

Före skattereformen fanns bestämmelser om uthyrning av s.k. schablontaxerad fastighet i 24 § 2 mom. samt punkt 6 av anvisningarna till 24 § KL. Uthyrning av sådana bostäder till permanentboende var alltid skattefri. Detta gällde också uthyrning av sådan fastighet till fritidsboende förutsatt att hyresintäkten inte översteg vissa i lagen angivna gränser. Uthyrning av andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag var skattepliktig endast om uthyrningen var av viss omfattning. Intäkter i samband med andrahandsupplåtelse av hyresrätter beskattades inte eftersom man ansåg att sådana intäkter inte kunde hänföras till någon förvärvskälla.

Definitionen av kapitaltillskott flyttades över till 3 § 3 mom. SIL från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 39 § KL. Den ursprungliga definitionen av kapitaltillskott infördes år 1930 i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL (prop. 1930:142, bet. 1930 BevU:30, SFS 1930:190). När schablonbeskattningen av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag infördes år 1954 flyttades definitionen över till punkt 3 av anvisningarna till 39 § KL (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51). Med viss språklig redigering är definitionen densamma än i dag.

I 3 § 3 mom. tredje stycket SIL anges i dag att vid beräkning av avdragsgill avgift beaktas "övriga inbetalningar endast till den del de överstiger utdelning som skett på annat sätt än i förhållande till innehavda andelar"... Vårt förslag har utformats i enlighet med detta. Det kan ifrågasättas om begränsningen stämmer överens med

bestämmelsen om skattefrihet för utdelning som inte överstiger avgifterna, se 29 §, men vi har inte tagit upp frågan om en ändring.

Definitionen av privatbostad i 2 kap. 8 § omfattar även utländska motsvarigheter till en bostadsrättslägenhet. Här behövs därför en kompletterande bestämmelse om inbetalningar till ett sådant företag.

Avdrag för underskott av näringsverksamhet

Underskott av andelshus

35 §

Bestämmelsen om avdrag för underskott av andelshus är hämtad från 3 § 13 mom. andra och tredje styckena SIL. Avdragsrätten infördes år 1991 (bet. 1991/92:SkU13, SFS 1991:2007). Det tredje stycket justerades år 1993.

Underskott av avslutad näringsverksamhet

36 §

Bestämmelserna om sådana underskott som finns kvar när en näringsverksamhet avyttras och som enligt bestämmelserna i 40 kap. 7 § räknas till inkomstslaget kapital har sin nuvarande placering i 3 § 13 mom. första och tredje styckena SIL. Dessa kom till år 1990 (1990:1) och ändrades år 1993.

AVD. VII KAPITALVINSTER OCH KAPITALFÖRLUSTER

Eftersom bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i stor utsträckning är gemensamma för inkomstslagen näringsverksamhet och kapital har vi placerat dem i en särskild avdelning. Här regleras också beskattningstidpunkten för dessa vinster och förluster. Definitionerna av vad som avses med kapitalvinst och kapitalförlust återfinns däremot i respektive inkomstslag.

Efter ett inledande kapitel med de grundläggande bestämmelserna om vad som avses med avyttring, om hur intäkten beräknas och när beskattningstidpunkten infaller (42 kap.) följer särskilda kapitel för de olika tillgångsslagen. Så har avyttring av fastigheter, bostadsrätter och andelar i handelsbolag lagts i var sitt kapitel (43, 44 respektive 47 kap.) Bestämmelserna om avyttring av aktier och andra delägarrätter samt fordringsrätter och utländsk valuta bildar ett kapitel (46 kap.).

Vinster vid avyttring av övriga tillgångar (lös egendom) har lagts i ett slags restkapitel (49 kap.).

Bestämmelserna om vinster eller förluster för den som betalar skulder i utländsk valuta har placerats sist eftersom dessa över huvud taget inte gäller för inkomstslaget näringsverksamhet (50 kap.). Vi har placerat dem i den gemensamma avdelningen för att bestämmelserna om kapitalvinster skall hållas samlade.

Reglerna om uppskovsavdrag, som tillämpas bara vid avyttring av privatbostäder och följaktligen aktualiseras bara i inkomstslaget kapital, utgör en så integrerad del av kapitalvinstberäkningen att de har tagits in i avdelningen (45 kap.).

Bestämmelser om att beskattning i vissa fall skall ske i näringsverksamhet när en andel i ett handelsbolag avyttras har också förts till denna avdelning, eftersom tillämpningen utlöses vid en avyttring (48 kap.).

42 kap. Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster

I kapitlet finns de grundläggande bestämmelserna för beräkningen av kapitalvinster och kapitalförluster. Här anges bl.a. vad som avses med avyttring och när beskattningstidpunkten infaller. Här finns också bestämmelser om ersättning som betalas ut av Insättningsgarantinämnden och om ersättning för avyttrade tillgångar i form av livränta.

Kapitlet motsvaras i dag i stort sett av 24 § 1–5 mom. SIL. De särskilda bestämmelserna om fastigheter i 24 § 1 mom. fjärde stycket första meningen SIL har vi dock placerat i 43 kap. § 1 andra stycket. Särbestämmelserna i 24 § 2 mom. tredje och fjärde styckena SIL om andelar i handelsbolag har vi placerat i kapitlet om avyttring av sådana andelar (47 kap. 2 §).

Bakgrund

Enligt de ursprungliga reglerna i 1928 års kommunalskattelag kapitalvinstbeskattades den som avyttrade lös egendom som förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt inom fem år efter förvärvet och fast egendom inom tio år. Avyttring av egendom som förvärvats genom arv, gåva, bodelning eller på liknande sätt var däremot skattefri. Beskattningen skedde i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

År 1951 avtrappades beskattningen alltefter innehavstidens längd därför att man hoppades uppnå en mjukare övergång mellan skattefrihet och skatteplikt. De yttre tidsramarna ändrades emellertid inte. Genom den s.k. skyldemannaregeln blev samtidigt försäljning av tillgångar som någon fått vid bodelning i vissa fall eller i gåva av make eller skyldeman skattepliktig.

Fram till införandet av den eviga kapitalvinstbeskattningen vid avyttring av aktier och liknande samt fastigheter under åren 1966–1967 gjordes i övrigt huvudsakligen bara tekniska justeringar. Sistnämnda år blev alla avyttringar av sådana tillgångar skattepliktiga, oberoende av på vilket sätt de förvärvats. Vinster vid avyttring av andelar i bostadsrättsföreningar gjordes eviga år 1983 (Ds 1982:6, prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU23, SFS 1983:1043). För avyttring av andelar i handelsbolag infördes år 1988 omfattande förändringar vid beräkning av ingångsvärdet (Ds 1988:44, prop. 1988/89:55, bet. 1988/89:SkU16, SFS 1988:1518). Bestämmelserna om avyttring av övrig lös egendom förblev i stort sett oförändrade fram till 1990 års skattereform (1990:1).

Större ändringar

En av de större ändringarna är att vi föreslår att begreppet *finansiella instrument* inte används utan ersätts av andra begrepp. I avsnitt 2.4.2. redogör vi för bakgrunden till detta och vilka begrepp som används i stället.

En annan ändring är att vi genomgående använder begreppet *terminer* i enlighet med definitionen i 24 § 4 mom. fjärde stycket SIL. Avgränsningen i fråga om *terminer* syftar till att skilja mellan den särskilda företeelse som allmänt kallas terminskontrakt och sådana köp där överlämnande och betalning sker kortare eller längre tid efter avtalets ingående. Detta behov har främst rört beskattningstidpunkten och gör att gränsdragningen saknar betydelse i övrigt. Det finns därför anledning anta att definitionen på terminer är generell. Definitionen finns i vårt förslag i 9 §. Se även vad som sägs om finansiella instrument i avsnitt 2.4.2.

Vår definition av optioner, 10 §, omfattar däremot alla sorters optioner, oberoende av om de är avsedda för handel eller inte. När det finns ett krav på att de skall vara lämpade för allmän omsättning skriver vi ut det. Av nuvarande lagstiftning framgår inte med säkerhet om bestämmelserna om *optioner* genomgående avser enbart sådana optioner som är lämpade för allmän omsättning. Optioner förekommer i KL i punkt 3 a av anvisningarna till 32 § och 53 § 1

mom. I SIL förekommer begreppet i 2 § 9 mom., 3 § 1 mom., 6 § 1 mom., 24 § 2 och 4 mom. samt 27 § 1, 2 och 3 mom. I vissa av bestämmelserna förefaller man främst ha haft sådant "som är lämpat för allmän omsättning" i tankarna. I andra åter verkar det mer tveksamt om man avsett att göra någon sådan avgränsning. Vi har utformat lagstiftningen med utgångspunkt i att bestämmelserna i 24 § 2 mom. första stycket andra meningen SIL (3 § 4) avser enbart optioner som är lämpade för allmän omsättning medan bestämmelserna i 24 § 1 mom. andra stycket SIL (12 §) och 2 mom. sjätte stycket SIL (8 och 16 §§) avser även optioner som inte är lämpade för allmän omsättning. Genom att vi skriver *förvärva* omfattas även teckningsoptioner. Vi menar att det i de flesta fall är i överensstämmelse med gällande rätt. I de fall teckningsoptioner inte omfattas av dagens reglering anger vi i stället uttryckligen vilken typ av optioner (köp- och/eller säljoptioner) som avses. Se även vad som sägs om finansiella instrument i avsnitt 2.4.2.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika fång, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761

1966 Kapitalvinstbeskattning av aktier evig i tiden, SOU 1966:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215

1967 Kapitalvinstbeskattning av fastigheter evig i tiden, SOU 1966:23 och 24, prop. 1967:153, bet. 1967:BevU64, SFS 1967:748

1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1990:2 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422

1992 Ombildning av ekonomiska föreningar i vissa fall, prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344

1993 Borttagande av den ekonomiska dubbelbeskattningen, SOU 1992:67, 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543

1994:1 Avyttringsbegreppet utvidgat, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778

1994:2 Återinförande av den ekonomiska dubbelbeskattningen, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:LU32, 1994/95:FiU1, 1994/95:NU13, SFS 1994:1859

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Här markeras att det därutöver finns särskilda bestämmelser för de skilda tillgångsslagen och även för gäldenärens betalning av skulder i utländsk valuta.

Av praktiska skäl nämns i de olika bestämmelserna bara *kapitalvinsten* trots att de skall tillämpas också i fråga om kapitalförluster. Därför anges i *tredje stycket* att det som sägs om kapitalvinster gäller också för kapitalförluster om inte annat anges.

Fjärde stycket har utformats som en hänvisning.

Vad som avses med avyttring

2 §

Bestämmelsen om vad som avses med avyttring av tillgångar är hämtad från 24 § 2 mom. första stycket första meningen SIL. Definitionen, som infördes genom 1990 års skattereform, innebar att praxis kodifierades (1990:1). I lagen använder vi genomgående uttryckssättet *köp, byte eller liknande förvärv* för att ange onerösa förvärv och *arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande förvärv* för att ange benefika förvärv.

3 §

I paragrafen föreslår vi en uttrycklig bestämmelse om att det anses som avyttring när innehavaren får betalt för sin fordran. Genom att vi särskilt markerar att detta gäller såväl i vissa situationer för innehavaren i en optionsaffär som för båda parter i ett terminsavtal blir systemet konsekvent.

Bestämmelsen i punkt 4 om att en option anses avyttrad när tiden för dess inlösen löpt ut utan att den utnyttjats finns i dag i 24 § 2 mom. första stycket andra meningen SIL. Den infördes år 1990 (1990:1). Genom ett förtydligande markeras att den aktualiseras bara för innehavaren som därmed får en kapitalförlust.

Utträde ur ekonomiska föreningar och upplösning av värdepappersfonder

4 §

Bestämmelsen i *första stycket* om utträde ur en ekonomisk förening är också hämtad från 24 § 2 mom. femte stycket SIL. Den infördes år 1993.

Bestämmelsen i *andra stycket* om utskiftning av värdepappersfonder finns i dag i 24 § 2 mom. femte stycket SIL (1990:1). Före 1990 års skattereform (1990:1) fanns dess motsvarighet i punkt 7 av anvisningarna till 35 § KL som infördes år 1977 (prop. 1977/78:60, bet. 1977/78:SkU17, SFS 1977:1090). Vi har inte tagit med bestämmelsen om inlösen eftersom sådan omfattas av det allmänna avyttringsbegreppet.

Likvidation

5 §

Bestämmelsen i *första stycket* om värdepapper som förlorat sitt värde på grund av likvidation är hämtad från 24 § 2 mom. första stycket tredje meningen 2 SIL. Den tillkom år 1990 (1990:1) för aktiebolag och år 1992 för ekonomiska föreningar. Ursprungligen ansågs avyttringen ha skett när företaget *upplöstes* genom likvidation. Efter lagändring år 1994 innebär redan beslutet om att företaget skall *träda* i likvidation att värdepapperet skall anses avyttrat (1994:1).

Bestämmelsen i *andra stycket* om värdepapper som förlorar sitt värde vid upplösning av en svensk ekonomisk förening är hämtad från 24 § 2 mom. andra stycket andra meningen SIL. Bestämmelsen kom till år 1992 och ändrades redaktionellt år 1993.

Konkurs, fusion, m.m.

6 §

Bestämmelsen i *punkt 1* om värdepapper som förlorar sitt värde på grund av att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening *försätts* i konkurs är i dag placerad i 24 § 2 mom. första stycket tredje meningen 1 SIL. Bestämmelsen i *punkt 2* är hämtad från samma mening. Bestämmelserna tillkom år 1990 (1990:1) för aktiebolag och år 1992 för ekonomiska föreningar. Före år 1994 ansågs avyttringen ha skett när företaget *upplöstes* genom konkurs, något som alltså alltjämt gäller i fråga om andra företag än svenska (1994:1). Efter lagändring år 1994 innebär redan beslutet om konkurs att värdepapperet skall anses avyttrat om företaget i fråga är svenskt (1994:1).

Bestämmelserna i *punkterna 3 och 4* om fusioner är hämtade från 24 § 2 mom. första stycket tredje meningen 3 SIL. De infördes år 1990 (1990:2). Regleringen för utländska bolag i vissa fall infördes år 1994 (1994:2) och hänvisningen till försäkringsrörelselagen (1982:713) kom till samma år.

Blankning

7 §

Bestämmelsen om utlåning av en aktie för blankning är hämtad från 24 § 2 mom. andra stycket första meningen SIL. Enligt sin ordalydelse gäller bestämmelsen i dag för tillgångar över huvud taget. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). I 24 § 4 mom. femte stycket SIL regleras beskattningstidpunkten för den som avyttrar en lånad aktie. Vi anser att de båda lagrummen bör vara kongruenta och byter därför inte *egendom* mot *tillgång* utan föreslår att det ersätts med *aktie*. Detta torde vara förenligt med vad lagstiftaren avsåg år 1990 (prop. 1989/90:110 s. 449 f. och s. 710).

Utnyttjande av rätt att förvärva tillgångar

8 §

Utnyttjandet av ett värdepapper för att förvärva tillgångar anses inte som avyttring. Beskattningen skjuts i stället upp till dess att den nyförvärvade tillgången avyttras. Bestämmelsen har sin nuvarande placering i 24 § 2 mom. sjätte stycket första meningen SIL som infördes år 1990 (1990:1).

Vi föreslår att uttrycket *optionsrätt* byts mot *teckningsoption*. Ursprungligen stod i 27 § 3 mom. SIL bl.a. "optionsbevis som erhållits genom teckning av skuldebrev förenat med optionsrätt". Detta byttes senare (1990:2) mot "köp- eller teckningsoption som erhållits genom förvärv av skuldebrev förenat med option". Samtidigt ändrades även 27 § 1 mom. SIL så att bl.a. "teckningsoption" fördes in. I det nu aktuella stycket stod oförändrat "köpoption,....optionsrätt". Vi anser att *optionsrätt* i 24 § 2 mom. femte stycket första meningen SIL borde ha bytts mot *teckningsoption*.

Vad som avses med terminer och optioner

9 §

Definitionen av terminer infördes genom 1990 års skattereform och är i dag placerad i 24 § 4 mom. fjärde stycket SIL (1990:1), se under Större ändringar.

Efter ett senare förtydligande framgår att denna särreglering är tillämplig bara på terminer som är avsedda att omsättas på kapitalmarknaden (1990:2).

10 §

Beträffande vårt förslag till definition av optioner hänvisas till vad som sägs under rubriken Större ändringar.

Den nuvarande definitionen i 24 § 4 mom. tredje stycket infördes i SIL år 1990 (1990:1). Den överensstämde i stort med den för standardiserade optioner i punkt 7 av anvisningarna till 36 § KL som infördes år 1987 (prop. 1986/87:150, bet. 1986/87:SkU50, SFS 1987:572).

Beräkningen

11 §

De grundläggande bestämmelserna om beräkningen motsvaras i dag av 24 § 1 mom. första stycket första och andra meningarna samt 24 § 4 mom. första stycket andra meningen SIL. De infördes år 1990 (1990:1).

Vi har tagit bort termen ingångsvärde och i stället valt att låta omkostnadsbeloppet bestå av dels anskaffningsvärde dit även inköpsprovision, stämpelskatt m.m. räknas, dels förbättringskostnader.

Paragrafen hade före 1990 års skattereform (1990:1) sin motsvarighet i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL. Man gjorde dock en anpassning till de ändrade reglerna om avyttringstidpunkten. I stora delar var lagrummet oförändrat alltsedan KL:s tillkomst. Nettointäktsberäkningen infördes år 1976 (SOU 1975:53, prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343) och bestämmelserna om att kostnader som finansierats med hjälp av olika offentliga bidrag inte fick räknas in i omkostnadsbeloppet (14 § i vårt förslag) kom till år 1983 (DsB 1981:17, prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311).

Förpliktelser enligt optioner

12 §

Bestämmelsen om kapitalvinstberäkningen för optioner är i dag placerad i 24 § 1 mom. andra stycket SIL som infördes år 1990 (1990:1).

Betalningar i utländsk valuta

13 §

Bestämmelsen om kapitalvinstberäkningen när ersättning i utländsk valuta växlas till svenska kronor inom trettio dagar från avyttringen har sin nuvarande placering i 24 § 1 mom. femte stycket SIL. Den kom till år 1990 i samband med införandet av regler om beräkning av kapitalvinst vid avyttring av fordringar i utländsk valuta och vid betalning av skulder i sådan valuta (1990:2).

Utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun

14 §

Beträffande nuvarande placering och förarbeten se under 11 §.

Vår formulering beror på att näringsbidrag så gott som uteslutande ges från stat eller kommun.

Tillgångar som avyttras på grund av att en säljoption utnyttjas

15 §

I paragrafen föreslås en uttrycklig bestämmelse om att premien för en säljoption räknas in i anskaffningsvärdet för den underliggande tillgången om optionen går till lösen. Detta anses i dag följa av allmänna grundsatser men vi anser att det av tydlighetsskäl bör tas in i lagen. Eftersom innehavaren kan ha förvärvat säljoptionen från en tidigare innehavare har vi skrivit *vad han betalat* i stället för *premien.*

Tillgångar som förvärvats genom att ett värdepapper utnyttjas

16 §

Bestämmelsen om anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom att ett värdepapper utnyttjas är hämtad från 24 § 2 mom. sjätte stycket andra meningen SIL. Bestämmelserna infördes år 1990 (1990:1).

Av 8 § framgår att utnyttjandet av ett värdepapper för att förvärva tillgångar inte anses som avyttring. Beskattningen skjuts i stället upp till dess att den nyförvärvade tillgången avyttras.

Tillgångar som förvärvats genom arv, gåva m.m.

17 §

Bestämmelserna om anskaffningsvärdet för tillgångar som förvärvats genom arv, gåva, bodelning eller liknande finns i dag i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL, där de placerades år 1990 (1990:1).

I *första stycket* finns den s.k. kontinuitetsprincipen som gäller vid arv, gåva, bodelning och liknande förvärv. Före 1990 års skattereform uttrycktes principen i 35 § 2 mom. tredje stycket KL som gällde när fastigheter avyttrades. Genom hänvisningar tillämpades den också i fråga om aktier m.m. och bostadsrätter. Avyttring av annan lös egendom som förvärvats genom arv, gåva, bodelning eller liknande var däremot bara undantagsvis skattepliktig. För dessa fall fanns kontinuitetsprincipen särskilt uttryckt i 35 § 4 mom. KL.

Första stycket kompletterades år 1990 med att det även skulle tillämpas när skulder i utländsk valuta avyttrades (1990:2).

Kontinuitetsprincipen vid dödsfall innebär att det föreligger kontinuitet mellan den avlidne och den som ärver. Kontinuiteten gäller också för sådana tillgångar som boet förvärvat och som skiftas ut till den som ärver.

I *andra stycket* finns en regel om att mottagaren vid överlåtelser genom arv, gåva eller liknande får överta bl.a. det omkostnadsbelopp enligt genomsnittsmetoden som överlåtaren skulle ha fått tillgodoräkna sig om han i stället sålt tillgångarna på dagen för äganderättsövergången. Anledningen till att vi bytt *överlåtelsedagen* mot *dagen för äganderättsövergången* är att begreppet *överlåtelse*, som enligt vår mening innefattar ett visst mått av aktivitet, knappast kan passa för arv och testamente.

I *tredje stycket* anges vilket anskaffningsvärdet som i vissa fall skall tillgodoräknas den som erhållit en tillgång som var lagertillgång hos överlåtaren. Se även kommentaren till 23 kap. 13 §.

Både andra och tredje styckena infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

Kapitalförluster

18 §

Bestämmelsen om att en kapitalförlust skall dras av bara om förlusten är definitiv är i dag placerad bland bestämmelserna om beskattningstidpunkten i 24 § 4 mom. första stycket tredje meningen SIL, där den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Placeringen motiverades med att bestämmelsen i första hand hade betydelse i de fall köpeskillingen inte var känd vid avyttringstidpunkten. Det finns fog för den nuvarande placeringen, men eftersom bestämmelsen även är grundläggande för reglerna om att fiktiva kapitalförluster inte skall dras av har vi placerat den tillsammans med dessa (1990:1).

Vi föreslår också att det i lagen uttryckligen anges att avdrag skall göras bara om förlusten är verklig. I dag framgår detta indirekt genom 24 § 3 mom. SIL.

19 §

Bestämmelsen om förluster på grund av avsiktlig underprissättning är i dag placerad i 24 § 3 mom. första stycket SIL.

Bestämmelsen fick en generell utformning genom 1990 års skattereform (1990:1). Dessförinnan fanns en motsvarande bestämmelse i punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL. Den gällde dock bara fiktiva förluster när fastigheter avyttrades till närstående. Den bestämmelsen hade införts år 1987 (prop. 1987/88:62, bet. 1987/8:SkU15, SFS 1987:1203).

20 §
Bestämmelsen om vissa rättigheter och förmåner är i dag placerad i 24 § 3 mom. andra stycket SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform framför allt med tanke på hyresrätter som lämnas i ersättning vid fastighetsförsäljningar. Bestämmelsen fick dock en generell utformning (1990:1).

Beskattningstidpunkten

21 §
Bestämmelserna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster i 24 § 4 mom. första stycket SIL, var en av nyheterna i 1990 års skattereform (1990:1). Dessförinnan beskattades kapitalvinster när den första delen av ersättningen betalades (den s.k. första kronans princip). Vissa särregler fanns vid utflyttning ur landet i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § KL, införd år 1983 (BRÅ PM 1982:4, prop. 1982/83:144, bet. 1982/93:SkU51, SFS 1983:452).

Bestämmelserna om tilläggsköpeskilling i andra stycket är i dag placerade i 24 § 4 mom. andra stycket SIL. De tillkom genom 1990 års skattereform och innebar att praxis kodifierades (1990:1). Före skattereformen hade praxis kodifierats i ett särskilt fall, nämligen utflyttningsfallen, se ovan.

Blankning

22 §
Bestämmelsen om kapitalvinster på grund av blankningsaffärer står i dag i 24 § 4 mom. femte stycket SIL. Den tillkom vid 1990 års skattereform (1990:1).

Terminer

23 §
I paragrafen regleras skattskyldighet för vinster och förluster på grund av terminer.

Bestämmelsen är i dag placerad i 24 § 4 mom. fjärde stycket SIL, som infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

Vi har bytt uttryckssättet ”då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske” mot ”det år som avtalet fullföljs eller annars upphör att gälla”. Av förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110 s. 713)

framgår att beskattning skall ske omedelbart om betalning skulle utgå under löptiden. Vårt förtydligande innebär därför ingen saklig ändring.

Optioner

24 §

Bestämmelserna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster på grund av optioner o.d. är i dag placerade i 24 § 4 mom. tredje stycket SIL. Vi har genom utformningen av andra stycket velat markera att inte bara utfärdandet utan även upphörandet av förpliktelsen utlöser beskattning. Bestämmelserna infördes år 1990 (1990:1).

25 §

Bestämmelserna om i vilka fall premien för en option skall ingå i en kapitalvinstberäkning för den underliggande egendomen är hämtade från 24 § 4 mom. tredje stycket SIL. De infördes år 1990 (1990:1).

Värdepapper som ansetts avyttrade på grund av likvidation eller konkurs

Likvidation

26 §

Bestämmelsen om anskaffningsvärdet när en faktisk avyttring sker efter beslut om likvidation eller när likvidationen upphör är hämtad från 24 § 4 mom. sjunde stycket SIL. Den kom till år 1994.

Konkurs

27 §

Bestämmelserna är hämtade från 24 § 4 mom. sjätte stycket SIL.

Bestämmelserna i *första stycket,* som reglerar anskaffningsvärdet när en faktisk avyttring sker efter det att ett värdepapper ansetts avyttrat på grund av beslut om konkurs, kom till år 1994.

Bestämmelserna i *andra* och *tredje styckena* om återföring i vissa fall efter beslut om konkurs infördes år 1993. Vi har utformat *tredje stycket andra meningen* som ett förtydligande.

Ersättningar på grund av insättningsgaranti

28 §
Bestämmelsen om den skattemässiga behandlingen av utbetalningar på grund av insättningsgaranti är hämtade från lagen (1995:1592) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti. Den infördes år 1995 (prop. 1995/96:60, bet. 1995/96:NU7). År 1996 byttes uttrycket *Bankstödsnämnden* ut mot *Insättningsgarantinämnden* (prop. 1995/96:172, bet. 1995/96:NU25, SFS 1996:594).

Ersättningar i form av livränta

29 §
Paragrafen innehåller en grundläggande upplysning om hur ersättning i form av livränta för avyttrade tillgångar behandlas skattemässigt.

Ersättningen vid kapitalvinstberäkningen
Ränta
30 och 31 §§
Bestämmelserna om sådana livräntor finns i dag i 3 § 11 mom. och 24 § 5 mom. SIL. Före 1990 års skattereform (1990:1) var de placerade i dels punkt 9 av anvisningarna till 38 §, dels punkt 7 av anvisningarna till 39 § KL.

Bestämmelserna har placerats i avdelningen om kapitalvinster därför att det är en avyttring som ligger till grund för själva räntan. Avdragsrätt för sådana livräntor, som är en form av periodiskt utgående ersättning för förvärvade tillgångar, infördes första gången i lagstiftningen år 1973 (SOU 1972:87, prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113).

Med visst undantag för benefika överlåtelser, innebar den nya lagstiftningen att en sedan länge utvecklad praxis kodifierades. En sådan livränta räknades inte som intäkt vid kapitalvinstberäkningen utan som intäkt av tjänst och beskattades i takt med att den betalades ut. Detta innebar t.ex. att en säljare som flyttade utomlands kunde slippa betala skatt för intäkten. Den köpare som bodde kvar i Sverige fick däremot allmänt avdrag för vad han betalade. Bestämmelsen ändrades år 1984 eftersom beskattningen avvek från principerna för vinstbeskattning och reglerna dessutom kunde medföra oberättigade skatteförmåner för en säljare som flyttade ur landet (Ds Fi 1984:1, prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52, SFS 1984:498).

43 kap. Avyttring av fastigheter

Kapitlet innehåller de särskilda bestämmelser om kapitalvinstberäkningen som gäller vid avyttring av fastigheter. De är med vissa justeringar hämtade från 25 § SIL.

Bakgrund

Enligt de ursprungliga reglerna i KL beskattades bara den som inom en tioårsperiod från förvärvet avyttrade en fastighet som förvärvats oneröst. Den som avyttrade en benefikt förvärvad fastighet beskattades över huvud taget inte.

År 1951 (förarbeten, se nedan) ändrades reglerna bl.a. genom att avyttring av fastigheter som någon fått genom bodelning av annan anledning än makes död eller i gåva av make eller någon annan närstående inordnades bland de skattepliktiga objekten. År 1967 (förarbeten, se nedan) blev alla kapitalvinster oavsett hur fastigheten förvärvats skattepliktiga. Beskattningen gjordes evig men för fastigheter som avyttrades efter minst två års innehav beskattades bara 75 % av vinsten. Samtidigt infördes bl.a. olika alternativa metoder att beräkna anskaffningsvärdet och indexering.

År 1976 (förarbeten, se nedan) ledde realisationsvinstkommitténs betänkande till att hela kapitalvinsten blev skattepliktig också för fastigheter som innehafts längre tid än två år.

Också 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) byggde på att hela kapitalvinsten vid en fastighetsavyttring skulle beskattas medan förlusten kvoterades. Beräkningen är numera nominell. Inledningsvis fanns möjlighet att i stället schablonmässigt beräkna kapitalvinsten till en viss procent av försäljningspriset. Dessa s.k. takregler har numera upphört att gälla. I anslutning till att takreglerna upphävdes infördes år 1993 (förarbeten, se nedan) i stället bestämmelser om att även vinsten skall kvoteras.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till nedanstående förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika fång, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761

1967 Kapitalvinstbeskattningen evig i tiden, SOU 1966:23 och 24, prop. 1967:153, bet. 1967:BevU64, SFS 1967:748

1976 En allmän översyn (fastighetsreglering, beräkningsenhet), SOU 1975:53, prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU 63, SFS 1976:343

1981 Ändrade bestämmelser för bl.a. förbättringsarbeten, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68 och 104, bet. 1980/81:SkU40, SFS 1981:256

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30,SFS 1990:651

1993 Kvoteringsregler, prop. 1993/93:45, bet. 1993/93:SkU11, SFS 1993:1471

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Bestämmelsen i *andra stycket* om tomträtter m.m. placerades genom 1990 års skattereform i 24 § 1 mom. fjärde stycket första meningen SIL. Vi anser att det är naturligare att placera regeln bland de särskilda reglerna för fastigheter än bland de allmänna kapitalvinstreglerna och har därför tagit in den här.

Dessförinnan fanns dess motsvarighet i 35 § 2 mom. fjärde stycket KL. Ursprungligen fanns bestämmelserna om kapitalvinster samlade i 35 § KL. Uppdelningen i moment kom till år 1951 när även tomträtt fördes in i lagtexten. År 1967 fick bestämmelsen sitt nuvarande innehåll.

I 24 § 1 mom. fjärde stycket SIL finns i dag också en bestämmelse om att vad som sägs om fastigheter gäller oavsett om fastigheten ligger i Sverige eller utomlands. Vi har inte tagit med någon motsvarighet till den bestämmelsen, eftersom detta gäller generellt i IL (2 kap. 2 §).

2 §

Paragrafen har utformats som en hänvisning till bestämmelserna i 45 kap. om att den som avyttrar en privatbostad kan få uppskov med beskattning av kapitalvinsten.

Beräkningsenhet

3 §

Att taxeringsenheten är utgångspunkt för kapitalvinstberäkningen framgår i dag av 25 § 1 mom. första stycket SIL. Före 1990 års skattereform hade bestämmelsen sin placering i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 35 § KL och den kom till år 1976.

Från 25 § 1 mom. första stycket SIL har vi också hämtat att kapitalvinsten för en privatbostadsfastighet beräknas särskilt. Bestämmelserna om privatbostadsfastigheter var en av nyheterna i reformen.

Eftersom begreppet taxeringsenhet kan tillämpas bara på fastigheter i Sverige är det oklart vad som skall vara beräkningsenhet när fastigheter utomlands avyttras. Det framstår emellertid som självklart att i möjligaste mån ha samma beräkningsenhet i dessa fall och vi föreslår därför en regel av denna innebörd.

4 §

Genom bestämmelserna i paragrafen kan två eller flera taxeringsenheter under vissa förutsättningar behandlas som en taxeringsenhet. Den är ett alternativ till huvudregeln i 3 § och är en motsvarighet till nuvarande 25 § 1 mom. andra och tredje styckena SIL.

Före 1990 års skattereform var de placerade i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 35 § KL. De infördes år 1981.

Fastighetsreglering, klyvning och inlösen

5 §

Bestämmelserna om när marköverföring genom bl.a. fastighetsreglering och inlösen anses som avyttring är hämtade från 25 § 2 mom. första stycket SIL. Eftersom sådana marköverföringar *är* att anse som avyttringar har vi tagit bort *likställes*. Motsvarande bestämmelser var före 1990 års skattereform placerade i punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL där de infördes år 1976.

Allframtidsupplåtelser

6–8 §§

Att allframtidsupplåtelse likställs med avyttring framgår i dag av 25 § 2 mom. andra–fjärde styckena SIL där reglerna placerades genom 1990 års skattereform.

Dessförinnan fanns dessa bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL. De kom till år 1946 (prop. 1946:105, bet. 1946:BevU18, SFS 1946:109).

Att ersättningar avseende skog kan ingå i kapitalvinstberäkningen infördes år 1979 (prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500).

Bestämmelsen i nuvarande 25 § 2 mom. fjärde stycket SIL om att avdrag schablonmässigt kan medges med 5 000 kronor har vi placerat bland bestämmelserna om omkostnadsbeloppet vid delavyttringar, 21 § andra stycket.

Ersättning för inventarier

9 §

Hur kapitalvinsten skall beräknas när ersättningen för en fastighet omfattar även inventarier framgår i dag av 25 § 3 mom. SIL. Dess motsvarighet före 1990 års skattereform fanns i punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL och i punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § KL. Bestämmelsen infördes år 1938 (SOU 1937:42, prop. 1938:258, bet. 1938: BevU32, SFS 1938:368).

Omkostnadsbeloppet

Förbättringskostnader

10 §

De särskilda bestämmelserna om vad som räknas som förbättringskostnader vid avyttring av fastigheter finns i dag i 25 § 4 mom. första stycket SIL.

Reglerna hade före 1990 års skattereform sin motsvarighet i punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 § KL. Förbättringar har sedan lagens tillkomst varit avdragsgilla.

Vi har bytt *värdehöjande reparationer* mot *förbättrande reparationer*, eftersom det är fråga om fastighetens beskaffenhet, inte om dess värde. Att värdehöjande reparationer fick räknas som förbättring infördes år 1953 i samband med schablonbeskattningen av villor (prop. 1953:187, bet. 1953:BevU50, SFS 1953:404).

11 §

Bestämmelsen om att belopp för förbättringsarbeten och liknande som tagits upp som intäkt i ägarens byggnadsrörelse räknas som

utgifter för förbättring är hämtat från 25 § 4 mom. andra stycket SIL. Före 1990 års skattereform var dess motsvarighet placerad i punkt 2 a tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL där den infördes år 1981.

12 §

De närmare förutsättningarna och begränsningarna för att utgifter skall räknas som förbättringskostnader är hämtade från 25 § 4 mom. första stycket SIL.

Reglerna hade före 1990 års skattereform sin motsvarighet i punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 § KL. Beloppsgränsen infördes år 1967 och var då 3 000 kronor. Den höjdes genom 1990 års skattereform till sitt nuvarande belopp. Vid reformen infördes också femårsgränsen. Vi har utformat femårsgränsen som de fem senaste beskattningsåren i syfte att få överensstämmelse med återföringsreglerna och med bestämmelsen i 12 § andra stycket om till vilket år en utgift skall hänföras. Vi har lagt till ordet *sammanlagt* för att markera att beloppsgränsen gäller gemensamt för exempelvis nybyggnader och förbättrande reparationer.

13 §

Reglerna om utgifter för förbättrande reparationer som vid avyttring eller karaktärsbyte tagits upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet är i dag placerade i 25 § 4 mom. tredje stycket SIL. De infördes genom 1990 års skattereform.

Värdeminskningsavdrag och liknande

14 §

Bestämmelsen i 14 § om värdeminskningsavdrag som på grund undantagen i 23 kap. inte återförts i näringsverksamhet är hämtad från 25 § 5 mom. första och andra styckena SIL där den infördes år 1990.

Ersättningsfond

15 §

Paragrafen är tillämplig när en skattskyldig avyttrar en fastighet med byggnad eller markanläggning som skrivits av genom att ersättningsfondsmedel tagits i anspråk och avskrivningarna inte återförs eller återförts i näringsverksamhet. Bestämmelsen är hämtad från 25 § 5 mom. tredje och fjärde styckena SIL som infördes genom 1990 års

skattereform. Av den nu gällande utformningen förefaller det som om en förutsättning är att byggnaden eller markanläggningen finns kvar vid avyttringen. Vi tror att avsikten varit att bestämmelsen skall tillämpas även när byggnaden eller markanläggningen inte länge finns kvar och har utformat bestämmelsen i enlighet med detta.

16 §

Paragrafen upplyser om att det finns bestämmelser om att omkostnadsbeloppet skall minskas när en ersättningsfond för mark tagits i anspråk och var dessa bestämmelser finns.

Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar

17–20 §§

När bara en del av en fastighet avyttras måste anskaffningsvärde, förbättringskostnader m.m. fördelas på den avyttrade delen och den återstående delen. Som huvudregel görs detta genom en faktisk uppdelning (17 §) men den skattskyldige kan välja att i stället fördela det totala omkostnadsbeloppet efter värdet vid försäljningen (18 §). När bara en liten del av en stor taxeringsenhet avyttras finns en schablonregel (19 §). Eftersom schablonregeln inte gäller för marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) har vi lagt sådana avyttringar i en egen paragraf (20 §).

Bestämmelserna är i dag placerade i 25 § 6 mom. första och andra styckena SIL där de placerades år 1990. Dessförinnan var de placerade i punkt 2 a trettonde–artonde styckena av anvisningarna till 36 § KL. De infördes år 1976.

Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser

21 §

Att omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser obligatoriskt beräknas genom en proportionering är hämtat från i 25 § 6 mom. tredje stycket SIL. Beträffande bestämmelsens placering före 1990 års skattereform hänvisas till vad som sagts under 17–20 §§.

Bestämmelsen i *andra stycket* om att omkostnadsbeloppet i stället schablonmässigt kan beräknas till 5 000 kronor har vi utformat med utgångspunkt från dels 25 § 2 mom. fjärde stycket SIL, dels 25 § 6 mom. tredje stycket SIL. Schablonavdraget infördes år 1968 och bestämdes år 1986 till sitt nuvarande belopp (prop. 1968:88, bet.

1968:BevU43, SFS 1968:275 och prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113).

Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar

22 §

När anskaffningsvärdet för en avyttrad fastighet beräknas måste hänsyn tas till eventuella delavyttringar som ägt rum under innehavstiden. Eftersom beräkningen av den del av det ursprungliga anskaffningsvärdet som kan anses konsumerat genom delavyttringen ofta måste göras lång tid därefter, finns i *första stycket andra meningen* en schablonregel.

I paragrafen finns bestämmelser även för allframtidsupplåtelser och marköverföringar.

Vi har hämtat bestämmelsen från 25 § 6 mom. fjärde och femte styckena SIL. Beträffande den tidigare placeringen hänvisas till vad som sagts under 17–20 §§.

Skadeersättningar

23 §

Bestämmelsen om att försäkrings- och andra skadeersättningar i vissa fall skall påverka kapitalvinstberäkningen är hämtad från 25 § 7 mom. SIL.

Dessförinnan fanns en motsvarighet i punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 § KL där den införts år 1967.

Tidigare uppskov

24 §

Bestämmelsen om tidigare uppskov när ersättningsfastigheten avyttras är hämtad från 25 § 8 mom. SIL.

Före 1990 års skattereform fanns en liknande bestämmelse i 11 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst och dessförinnan i 4 § lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. År 1993 återinfördes möjligheter till uppskov vid kapitalvinstbeskattningen genom UAL. Denna lag – som gäller för både fastigheter och bostadsrätter – har vi placerat i 45 kap.

Fastigheter förvärvade före år 1952

25 §

De särskilda reglerna för beräkning av anskaffningsvärdet för fastigheter som förvärvats före år 1952 är hämtade från 25 § 9 mom. SIL där de infördes år 1993. Dessa regler motsvarar den alternativregel I som tidigare fanns i punkt 2 a femte stycket av anvisningarna till 36 § KL. Den infördes år 1967 (då med stickdatum 1 januari 1914, år 1976 ändrat till 1952) och slopades vid skattereformen år 1990.

Regeln, som är obligatorisk, bygger alltid på ett faktiskt taxeringsvärde även om detta kan omfatta även andra fastigheter eller vara fastställt senare. Den kan därför inte tillämpas på fastigheter utomlands. I stället föreslår vi att marknadsvärdet den 1 januari 1952 får användas som anskaffningsvärde, om den skattskyldige visar hur högt detta värde är.

Underskott i näringsverksamhet

26 §

Bestämmelsen om att kapitalvinsten i inkomstslaget kapital skall minskas med ett underskott i näringsverksamhet är hämtad från 25 § 10 mom. (tidigare 11 mom.) SIL och infördes när 1990 års skattereform kompletterades (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

Eftersom bestämmelserna om fysiska personer enligt 4 kap. 1 och 2 §§ tillämpas även i fråga om dödsbon om inget annat sägs, nämns i lagtexten bara fysiska personer.

Kvotering

Inkomstslaget kapital

27 §

Att bara viss del av en kapitalvinst skall tas upp till beskattning och bara viss del av en kapitalförlust skall dras av är hämtat från 25 § 11 mom. SIL. Dessa kvoteringsregler infördes år 1993.

Inkomstslaget näringsverksamhet

28 §

Kvoteringsreglerna infördes år 1993. De är hämtade från 2 § 1 mom. och 25 § 11 mom. SIL.

Beträffande bestämmelsen i *första stycket andra meningen* om enskilda näringsidkare, se kommentaren till 13 kap. 7 §.

Kvoteringsregeln i *andra stycket första meningen* infördes år 1993. Bestämmelsen i *andra meningen* att förluster som uppkommer *i* ett handelsbolag skall kvoteras på samma sätt som i inkomstslaget kapital, är hämtat från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1990. Efter lagändringen år 1993 framgår inte klart om en juridisk person i egenskap av delägare i ett handelsbolag skall göra avdrag med 90 eller 63 % när handelsbolaget avyttrat en näringsfastighet med förlust. Vi har utformat lagtexten med utgångspunkt i att 63 % skall dras av.

I punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL finns ett undantag från kvoteringsregeln för tillgångar eller förpliktelser som betingas av näringsverksamhet som bedrivs av bl.a. den skattskyldige. I dess ursprungliga lydelse (år 1990) hänvisade bestämmelsen till punkt 5 andra stycket c av anvisningarna till 20 § KL. Sistnämnda bestämmelse omfattade förluster på bl.a. aktier och lånefordringar. Den nuvarande lydelsen av punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL kom till år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421) som en anpassning till en ändrad lydelse av punkt 5 andra stycket c av anvisningarna till 20 § KL. Avsikten kan inte ha varit att undantaget därigenom skulle utsträckas till att omfatta även förluster på näringsfastigheter. Att vi inte tagit med någon motsvarighet innebär följaktligen ingen saklig ändring.

44 kap. Avyttring av bostadsrätter

I detta kapitel har vi placerat de särskilda bestämmelser om kapitalvinstberäkning som gäller för bostadsrätter i s.k. äkta bostadsrättsföreningar. Bestämmelserna har med justeringar hämtats från 26 § SIL.

Bakgrund

Enligt de ursprungliga reglerna i KL beskattades avyttring av en andel i en bostadsrättsförening bara om avyttringen skedde inom fem år från ett oneröst förvärv. Den som avyttrade en benefikt förvärvad andel

beskattades över huvud taget inte. År 1951 (förarbeten, se nedan) ändrades bestämmelserna så att även avyttring av bostadsrätter som någon fått genom gåva m.m. från närstående blev kapitalvinstskattepliktiga. Samtidigt infördes fallande skalor vilket innebar att den skattepliktiga vinsten successivt reducerades inom vissa tidsperioder. Avyttringar av andelar efter fem års innehav var dock alltid skattefria. Sedan år 1966 (förarbeten, se nedan) skiljer man mellan andelar i äkta och oäkta bostadsrättsföreningar. Sistnämnda kom att beskattas enligt de vanliga aktiereglerna under det att de äkta behandlades på samma sätt som övrig lös egendom. År 1983 (förarbeten, se nedan) infördes evig kapitalvinstbeskattning för andelar i äkta bostadsrättsföreningar. Kapitalvinsten beskattades fortfarande efter en fallande skala men även efter fem års innehav kom 25 % av vinsten att vara skattepliktig.

Efter 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) beskattas hela kapitalvinsten oberoende av hur länge den skattskyldige innehaft bostadsrätten och förlusten kvoteras. I anslutning till att de s.k. takreglerna upphävdes år 1993 (förarbeten, se nedan) infördes bestämmelser om att även vinsten skulle kvoteras.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till nedanstående förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika fång, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1967:BevU62, SFS 1951:761

1966 Skillnad äkta/oäkta andelar, SOU 1965:72, prop. 1966:90, bet. 1996:BevU46, SFS 1966:215

1983 Kapitalvinstbeskattningen evig i tiden, Ds 1982:6, prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU13, SFS 1983:1043

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1991 Genomsynsprincipen tas bort, Ds 1991:38, prop. 1991/92:54, bet. 1990/91:SkU9, SFS 1991:1855

1993 Kvoteringsregler, prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1471

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Avgränsningen av tillämpningsområdet sker genom begreppen privatbostadsrätt och näringsbostadsrätt som definieras i 2 kap.

Bestämmelsen i *andra stycket* om när ett företag skall ha varit privatbostadsföretag är i dag placerad i 26 § 1 mom. tredje stycket SIL. Före 1990 års skattereform fanns dess motsvarighet i 35 a § sjätte stycket KL.

2 §

Paragrafen har utformats som en hänvisning till bestämmelserna i 45 kap. om att den som avyttrar en privatbostad kan få uppskov med beskattningen av kapitalvinsten.

Ersättning för lägenhetsutrustning och fond

3 §

Hur försäljningspriset skall beräknas när det gäller ersättning för lägenhetsutrustning och andel i reparationsfond är hämtat från 26 § 3 mom. första och andra styckena SIL.

Före skattereformen år 1990 fanns bestämmelsens motsvarighet i punkt 8 andra och tredje stycket av anvisningarna till 35 § KL. De infördes år 1983.

Omkostnadsbeloppet

Anskaffningsvärdet

4 §

Bestämmelsen i *första stycket* om att insatsen anses som anskaffningsvärde om bostadsrätten har förvärvats direkt från föreningen är hämtad från 26 § 4 mom. första stycket SIL. Detsamma gäller vad som sägs i *andra stycket* om att upplåtelseavgifter m.m. räknas in i anskaffningsvärdet. I samband med införandet av bostadsrättslagen (1991:614) år 1991 byttes uttrycket grundavgift ut mot insats (SOU 1988:14, prop. 1990/91:92, bet. 1990/91:BoU13, SFS 1991:619). Före skattereformen år 1990 fanns bestämmelserna i punkt 2 c första stycket av anvisningarna till 36 § KL. De infördes år 1983.

Att insatser i vissa andra associationer enligt bestämmelserna i *tredje stycket* likställs med insats enligt upplåtelseavtalet i en bostadsrättsförening är hämtat från 26 § 6 mom. SIL. I dag anges där *grundavgift* vilket bör vara fel eftersom man i dagens 26 § 4 mom. första stycket SIL talar bara om insats. Sannolikt borde termen ha bytts ut år 1991.

5 §

Hur anskaffningsvärdet beräknas när det gäller andel i reparationsfond är i dag placerat i 26 § 3 mom. tredje stycket SIL. Bestämmelsen hade före skattereformen år 1990 sin motsvarighet i punkt 2 c sjätte stycket av anvisningarna till 35 § KL som infördes år 1983.

Kapitaltillskott

6 §

Bestämmelsen om vilka kapitaltillskott som får räknas in i omkostnadsbeloppet finns i dag i 26 § 4 mom. andra stycket SIL.

Före skattereformen var bestämmelsen placerad i punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL där den huvudsakligen som en kodifiering av praxis infördes år 1983. Bestämmelsen slopades vid 1990 års skattereform men infördes åter, då i SIL, med mindre justeringar år 1991.

Förbättringskostnader

7–10 §§

De särskilda bestämmelser om förbättringskostnader som gäller för bostadsrätter finns i dag i 26 § 5 mom. SIL. Vi har bytt *värdehöjande reparationer* mot *förbättrande reparationer* eftersom det är fråga om bostadsrättens beskaffenhet, inte om dess värde.

I skattereformen år 1990 utformades reglerna enligt en genomsynsprincip som gick ut på att man vid kapitalvinstberäkningen skulle beakta även förbättringskostnader som själva bostadsrättsföreningen haft under den skattskyldiges innehav av bostadsrätten. Reglerna justerades samma år (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422). Genomsynsprincipen togs dock bort år 1991.

Beloppsgränsen höjdes till 5 000 kronor i samband med skattereformen. Också bestämmelserna om att vissa utgifter som tagits upp till beskattning i näringsverksamhet skall räknas som förbättringskostnader infördes genom reformen.

Före skattereformen fanns bestämmelser om förbättringskostnader i punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL. De kom till år 1983.

Tidigare uppskov

11 §

Paragrafen har utformats som en hänvisning till bestämmelserna om hur uppskov beaktas vid avyttring av ersättningsbostaden. Bestämmelsen finns i 25 § 8 mom. SIL och infördes år 1993.

Bostadsrätter förvärvade före år 1974

12 §

År 1993 infördes särskilda regler för beräkning av anskaffningsvärdet för bostadsrätter som förvärvats före år 1974. Dessa regler finns i 26 § 7 mom. SIL. De motsvarar de bestämmelser som gällde före skattereformen och som var placerade i punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL och som tillkom år 1983.

Underskott i näringsverksamhet

13 §

Bestämmelsen om att kapitalvinsten i inkomstslaget kapital i vissa fall skall minskas med ett underskott i näringsverksamhet är hämtad från 26 § 9 mom. SIL och infördes i skattereformens andra steg (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

Eftersom bestämmelserna om fysiska personer enligt 4 kap. 1 och 2 §§ tillämpas även i fråga om dödsbon om inget annat sägs, nämns i lagtexten bara fysiska personer.

Kvotering

Inkomstslaget kapital

14 §

När de s.k. takreglerna togs bort år 1993 och vinstberäkningen därför enbart kan göras enligt konventionell metod, begränsades i stället skatteuttaget på kapitalvinster. Begränsningen av vinster slog igenom

även på förlustsidan. Bestämmelserna är hämtade från 26 § 10 mom. SIL.

För förlustfallen hade en 70-procentskvotering för fysiska personer införts genom 1990 års skattereform.

Inkomstslaget näringsverksamhet

15 §

Bestämmelserna om kvotering av vinster respektive förluster i inkomstslaget näringsverksamhet infördes år 1993. De är hämtade från 2 § 1 mom. och 26 § 10 mom. SIL.

Att förluster som uppkommer när ett handelsbolag avyttrar en bostadsrätt skall kvoteras på samma sätt som i inkomstslaget kapital, är hämtat från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1990 (se vidare kommentaren till 43 kap. 28 §).

45 kap. Uppskovsavdrag

I detta kapitel har vi samlat de bestämmelser om uppskovsavdrag när vissa fastigheter och bostadsrätter avyttras som finns i lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

Bakgrund

Den första uppskovslagen, lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, gällde ursprungligen bara kapitalvinster för tvångsavyttrade fastigheter. Efter att det år 1976 införts möjligheter att få uppskov även vid frivilliga försäljningar av fastigheter tillkom lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. I samband med de vid 1990 års skattereform införda s.k. takreglerna, som innebar att kapitalvinsten fick beräknas till en viss procent av ersättningen, upphävdes möjligheterna till uppskov. Takreglerna avskaffades när UAL infördes. Den nya lagen gäller i motsats till sina föregångare såväl fastigheter som bostadsrätter.

Förarbeten

Samtliga bestämmelser i detta kapitel är hämtade från UAL (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1469). Lagen har inte ändrats.

Kommentar till paragraferna

1 §
Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Förutsättningar för uppskovsavdrag

2 §
De grundläggande förutsättningarna för uppskovsavdrag framgår i dag av 1 § UAL.

Ursprungsbostad

3 §
Att en ursprungsbostad måste vara en sådan privatbostad som är den skattskyldiges permanentbostad framgår i dag av 2 § UAL. Definitionen av permanentbostad är hämtad från 3 § UAL. Från 2 § UAL har vi hämtat att en bostad i utlandet inte kan vara ursprungsbostad. Vi har gjort om det till en positiv bestämning "i Sverige".

4 §
Under vilka förutsättningar uppskovsavdrag kan göras vid tvångsavyttringar och liknande är hämtat från 4 § UAL.

Ersättningsbostad

5 §
Definitionen av ersättningsbostad regleras i dag i 11 § UAL. Det sista stycket är hämtat från 6 § samma lag. Genom våra justeringar markerar vi att en ersättningsbostad kan förvärvas tidigast året före och senast året efter avyttringen av ursprungsbostaden.

Från 11 § UAL har vi hämtat att en bostad i utlandet inte kan vara ersättningsbostad. Vi har gjort om det till en positiv bestämning "i Sverige".

Vi menar att det i detta sammanhang aldrig kan bli aktuellt med att köpa en tomt för att där uppföra ett "småhus på annans mark". Om någon köper en tomt och tänker uppföra ett hus på den så är det inte ett hus på annans mark. Vi har utformat bestämmelsen i enlighet med detta.

Beloppsgränser

6 §

Att uppskovsavdrag kan komma i fråga bara om kapitalvinsten uppgår till vissa lägsta belopp är hämtat från 5 § UAL.

Beräkning och återföring

Definitivt uppskovsavdrag

7 §

Bestämmelsen om hur uppskovsavdraget beräknas när den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad senast samma år som han avyttrar ursprungsbostaden och bosätter sig där senast den 15 februari året efter avyttringen är i dag placerat i 6 § UAL.

Preliminärt uppskovsavdrag

8 §

Hur uppskovsavdraget beräknas om den skattskyldige inte förvärvar en ersättningsbostad det år han avyttrar ursprungsbostaden eller förvärvar men inte bosätter sig där senast den 15 februari året efter avyttringen är hämtat från 7 § UAL.

Andra stycket har utformats som en hänvisning.

Återföring

9 och 10 §§
Bestämmelserna om att ett uppskovsavdrag i vissa fall skall återföras vid nästa taxering och att då ett särskilt tillägg skall tas upp som intäkt är i dag placerade i 8 och 9 §§ UAL.

Avyttring av ersättningsbostaden

11 §
Bestämmelserna om hur ett uppskovsavdrag påverkar anskaffningsvärdet är i dag placerade i 10 § UAL.

Beräkning av ersättningarna

12 och 13 §§
Att försäljnings- och inköpskostnader samt utgifter för ny-, till- eller ombyggnad beaktas när en jämförelse skall göras mellan ersättningarna för ursprungsbostaden och ersättningsbostaden framgår i dag av 12 § UAL.

Dödsfall efter avyttring av ursprungsbostaden

14 och 15 §§
Att ett dödsbo i vissa fall kan göra uppskovsavdrag även om den som avyttrat ursprungsbostaden har dött innan förutsättningarna för uppskov inträtt framgår i dag av 13 och 14 §§ UAL.

I dag anges i 14 § andra stycket UAL bl.a. att ett dödsbos yrkande om uppskov skall göras på ett särskilt formulär. Den bestämmelsen bör i stället placeras i LSK.

46 kap. Avyttring av aktier och andra delägarrätter samt fordringsrätter

I detta kapitel har vi samlat de särskilda regler som gäller vid avyttring av aktier och andra delägarrätter samt fordringar och utländsk valuta. Bestämmelserna om avyttring av handelsbolagsandelar har vi dock lagt i ett eget kapitel (47 kap.). I kapitlet har vi även placerat bestämmelserna om internationella aktiebyten som i dag

finns i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

Bakgrund

Ursprungligen beskattades avyttringar av oneröst förvärvad lös egendom inom fem år efter anskaffningen. Avyttringar efter femårsgränsen var helt skattefria. År 1951 (förarbeten, se nedan) infördes beskattning efter en stegvis fallande skala men fortfarande var avyttringar efter femårsgränsen skattefria. Samtidigt blev avyttring av tillgångar som någon fått genom bodelning av annan anledning än makes död samt i gåva av make eller skyldeman skattepliktig (skyldemannaregeln). År 1966 (förarbeten, se nedan) infördes skatteplikt för avyttring av aktier även efter fem års innehav och oberoende av förvärvssätt, dock fortfarande med stegvis avtrappning. Fr.o.m år 1976 (förarbeten, se nedan) gjordes skillnad mellan äldre och yngre aktier bl.a. genom att 40 (senare 50) % av vinsten på äldre (två års innehav eller mer) och 100 % av vinsten på yngre aktier blev skattepliktig.

På samma sätt som aktier beskattades före 1990 års skattereform även avyttring av andelar i aktiefonder, delbevis, teckningsrättsbevis, andelar i ekonomiska föreningar och i handelsbolag samt liknande rättigheter. Fordringar såsom konvertibla skuldebrev och optionsrätter beskattades också enligt aktiereglerna medan skuldebrev utgivna i optionslån och andra fordringar beskattades enligt reglerna för övrig lös egendom. Hur sådana tillgångar beskattades dessförinnan finns beskrivet i inledningen till 49 kap.

Genom 1990 års skattereform (1990:1 och 2, förarbeten, se nedan) lades aktier och konvertibla skuldebrev i svenska kronor i en bestämmelse, handelsbolagsandelar i en annan och fordringar i svenska kronor respektive utländsk valuta i skilda bestämmelser. Indelningen gjordes bl.a. på grund av kvittningsbestämmelserna.

När den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster togs bort år 1993 (förarbeten, se nedan) blev hälften av kapitalvinsten på svenska aktier och liknande skattefri. Som en följd av detta ändrades bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster. Den gamla ordningen återställdes dock redan år 1994 (förarbeten, se nedan).

Viktigare ändringar

För att särskilja sådana tillgångar som i dag beskattas enligt 27 § 1 mom., 29 § 1 mom. och 30 § 1 mom. SIL föreslår vi att begreppen *delägarrätt*, *svensk fordringsrätt* respektive *utländsk fordringsrätt* tas in i lagen. Benämningarna förekommer i dag inte i skattelagstiftningen men väl i 1 § lagen (1979:749) om Stockholms fondbörs, 2 § insiderlagen (1990:1342), 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument och 12 § den numera upphävda lagen (1990:750) om betalningar till och från utlandet. Vi har fört in begreppen som definitioner i 2, 3 och 4 §§.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika fång, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761

1966 Kapitalvinstbeskattningen evig i tiden, SOU 1966:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215

1976 En allmän översyn, SOU 1975:53, prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343

1985 Särskilda bestämmelser för konvertibler m.m., Ds Fi 1983:25 och Ds Fi 1984:24, prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:307

1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1990:2 Komplettering av 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1991:1422

1992 Ombildning av ekonomiska föreningar i vissa fall, prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344

1993 Borttagande av den ekonomiska dubbelbeskattningen, Ds 1993:28, SOU 1992:67 och 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543

1994 Återinförande av den ekonomiska dubbelbeskattningen, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859

Kommentar till paragraferna

1 §
Paragrafen inleder kapitlet och anger att de grundläggande bestämmelserna finns i 42 kap.

Definitioner

Delägarrätter

2 §
Definitionen av delägarrätter i paragrafen är i stort sett densamma som den nuvarande exemplifieringen av de finansiella instrumenten i 27 § 1 mom. SIL. Beträffande sistnämnda begrepp, se avsnitt 2.4. Vi har ersatt *interimsbevis* med *rätter på grund av teckning av aktier* eftersom sådana numera i praktiken närmast motsvaras av vad som kallas ömsom interimsaktier, ömsom teckningsaktier (jfr RÅ 1994 ref. 1). Momentet kom till år 1990 (1990:1) men ändrades i reformens nästa steg, bl.a. på så sätt att rätter som till någon del består av en fordran i utländsk valuta, såsom konvertibla skuldebrev i utländsk valuta, placerades i 30 § SIL (1990:2).

Före skattereformen fanns bestämmelserna i 35 § 3 mom. och punkt 2 b av anvisningarna till 36 § KL. I skattereformen år 1990 försvann den skillnad som tidigare funnits mellan yngre och äldre aktier. Beträffande förarbeten se under Bakgrund.

Fordringsrätter

3 §
Definitionen av svenska fordringsrätter (dock inte sådana fordringar som räknas som delägarrätter) är hämtad från 29 § 1 mom. SIL där bestämmelser om sådana fordringar infördes år 1990 (1990:1).

Före skattereformen beskattades sådana fordringar i huvudsak enligt 35 § 4 mom. KL. Beträffande förarbeten se under Bakgrund i kommentaren till 49 kap.

4 §
Definitionen av utländska fordringsrätter är hämtad från 30 § 1 mom. SIL där bestämmelsen om utländsk valuta och fordringar i sådan valuta infördes år 1990 (1990:2).

Marknadsnotering

5 §
Definitionen av vad som avses med marknadsnoterad finns i dag i 27 § 2 mom. SIL. Eftersom den gäller generellt har vi lyft fram den till en egen paragraf. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

Undantag från skatteplikt

6 §
Bestämmelsen om utländsk valuta avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader är i dag placerad i 30 § 1 mom. sista meningen och 2 mom. femte stycket SIL och kom till år 1990 (1990:2).

Omkostnadsbeloppet

Genomsnittsmetoden

7 §
Den s.k. genomsnittsmetoden är hämtad från 27 § 2 mom. första stycket SIL där den infördes år 1990 (1990:1). Med vår utformning av bestämmelsen vill vi knyta an till den grundläggande bestämmelsen om vad som ingår i omkostnadsbeloppet (42 kap. 11 §).

Själva metoden motsvarar i stort sett vad som före skattereformen tillämpades vid beräkning av anskaffningsvärdet för s.k. äldre aktier i det gamla systemet. För att markera att gränsen för vilka tillgångar som skall omfattas av en och samma genomsnittsberäkning skulle dras snävare än före reformen angavs att även *sort* skulle vara utslagsgivande. Med *sort* avsågs skillnaden mellan fria och bundna aktier. Eftersom den skillnaden numera är borttagen har vi tagit bort ordet. Vi har också tagit bort ordet *faktiska* för att det skall bli tydligare att beräkningen i vissa fall inte skall grundas på faktiska

utgifter för anskaffningen utan på ett annat anskaffningsvärde som följer av särskilda bestämmelser (jfr RÅ 1992 ref. 60).

Den ursprungliga genomsnittsmetoden infördes år 1976 och var placerad i punkt 2 b andra stycket av anvisningarna till 36 § KL.

Aktier som erhålls genom utdelning i vissa fall

8 §

För aktier som erhålls genom sådan utdelning som avses i 41 kap. 16 § gäller särskilda bestämmelser för beräkning av anskaffningsvärdet. Bestämmelserna är i dag placerade i 27 § 2 mom. första stycket andra–femte meningarna SIL. De infördes år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU34, SFS 1991:412).

Andelar i ekonomiska föreningar som erhålls genom fusion

9 §

Bestämmelsen om anskaffningsvärdet efter fusion av ekonomiska föreningar i vissa fall är hämtad från 3 § 8 mom. fjärde stycket SIL. Beträffande förarbeten, se 41 kap. 21 §.

Aktier som erhålls genom utskiftning i vissa fall

10 §

För aktier som erhålls genom vissa utskiftningar finns särskilda bestämmelser i 27 § 2 mom. första stycket sjätte meningen SIL om hur anskaffningsvärdet skall beräknas. Reglerna tar sikte på de fall då en ekonomisk förening överför sina tillgångar på ett aktiebolag varefter föreningen upplöses. De infördes år 1992.

Överföring av expansionsfond

11 §

Bestämmelsen om tillskott vid omvandling av expansionsfond till beskattat kapital i aktiebolag är hämtad från 12 § andra stycket ExmL. Den infördes vid lagens tillkomst år 1993 (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1537).

Delrätter och teckningsrätter

12 §

Bestämmelsen i *första stycket* om delrätter och teckningsrätter som erhållits på grund av aktieinnehav i ett bolag är hämtad från 27 § 2 mom. tredje stycket SIL. Den infördes år 1990 (1990:1). Där används beteckningarna delbevis och teckningsrättsbevis.

Teckningsrättsbevis och delbevis regleras i 4 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385) under den gemensamma beteckningen emissionsbevis. I avstämningsbolag får sådana inte utfärdas, se 3 kap. 8 § aktiebolagslagen och 2 § aktiekontolagen (1989:827). Vi anser att det är lämpligare att använda beteckningen på själva rättigheten.

Före skattereformen fanns i punkt 2 b nionde stycket av 36 § KL en motsvarande bestämmelse om anskaffningskostnad men den gällde bara för konvertibla skuldebrev och skuldebrev med optionsrätt. Sistnämnda bestämmelser infördes år 1985.

Konvertibelinnehavare eller innehavare av en optionsrätt kan i samband med en företrädesemission till aktieägarna få delta i emissionen på samma villkor som dessa. Om konvertibelinnehavaren då väljer att avyttra sin rätt, finns det ingen reglering av hur anskaffningskostnaden skall värderas. Vi menar att det saknas anledning att behandla tecknings- och delägarrätter på grund av en konverteringsrätt annorlunda än sådana rätter på grund av aktieinnehav. Därför föreslår vi bestämmelsen i *andra stycket.*

Skuldebrev med köp- eller teckningsoption

13 §

I dag finns i 27 § 3 mom. SIL en bestämmelse om att anskaffningsvärdet för en köp- eller teckningsoption som förvärvats genom ett skuldebrev förenat med option skall beräknas enligt *restvärdesmetoden.* Bestämmelsen fick sin placering i 27 § 3 mom. år 1990 (1990:1). I sin ursprungliga lydelse omfattade momentet bara optionsbevis som erhållits genom *teckning* av skuldebrev förenat med optionsrätt men efter en ändring omfattas även köp- eller teckningsoptioner som erhållits genom förvärv av skuldebrev förenat med option *på annat sätt* än genom nyteckning (1990:2).

Vi anser att anskaffningsvärdet för själva skuldebrevet också bör regleras (så var fallet i motsvarande bestämmelse före 1990 års skattereform) och har utformat förslaget i enlighet med detta.

Före skattereformen fanns en liknande bestämmelse i punkt 2 b tionde stycket av anvisningarna till 36 § KL. Den kom till år 1985.

Schablonmetoden

14 §
Möjligheten att alternativt bestämma anskaffningsvärdet enligt schablon finns i dag i 27 § 2 mom. andra stycket SIL.

Före skattereformen fanns dess motsvarighet (dock med varierande procentsatser) i punkt 2 b tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL där den infördes år 1976.

I *andra meningen* föreslår vi som ett förtydligande att delrätter och teckningsrätter nämns uttryckligen.

Äldre andelar i värdepappersfonder

15 §
Bestämmelsen i *första stycket* om anskaffningsvärde för vissa andelar i värdepappersfonder är hämtad från 27 § 2 mom. SIL där den infördes år 1995 (prop. 1994/95:209, bet. 1994/95:SkU30, SFS 1995:577).

Bestämmelsen i *andra stycket* om anskaffningsvärde för andelar i allemansfonder är hämtad från övergångsbestämmelserna, punkt 8, till SFS 1990:651. Den kom till år 1990 (1990:1).

Sammanläggning eller delning av värdepappersfonder

16 §
De särskilda bestämmelserna för delägare i svenska värdepappersfonder är hämtade från 1 § lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond). Den infördes år 1993 (prop. 1992/93:206, bet. 1992/93:NU31). Resten av lagen har placerats i 17 kap. 19 § och 38 kap. 16 §.

Ersättning i form av nyemitterade aktier

17–19 §
Bestämmelserna om att byte av aktier och av andelar i ekonomiska föreningar mot nyemitterade aktier i vissa fall inte utlöser någon kapitalvinstbeskattning finns i dag i 27 § 4 mom. SIL. Bestämmelserna infördes år 1990 i syfte att gynna omstrukturering av företag (1990:1). Momentet har därefter ändrats år 1992, 1993 och 1994.

Bestämmelsen i *17 § sista stycket* är hämtad från 22 § första stycket OL, förarbeten se under kommentaren till 20–27 §§.

Eftersom vi, om inte annat anges, med *kapitalvinst* avser även *kapitalförlust*, se 42 kap. 1 §, behöver vi inte markera detta särskilt för utflyttningsfallen i 19 §.

Före skattereformen fanns i 35 § 3 mom. tredje stycket KL en bestämmelse om att dispens kunde medges från kapitalvinstbeskattning på s.k. äldre aktier förutsatt att en beskattning skulle hindra önskvärd strukturrationalisering. Dessa bestämmelser infördes år 1967 (prop. 1967:153, bet. 1967:BevU:64, SFS 1967:748).

Internationella aktiebyten

20–27 §§

Bestämmelserna om uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid internationella aktiebyten är hämtade från 1, 2, 6, 22 och 23 §§ OL (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1854). Eftersom alla bestämmelser om internationella aktiebyten infördes vid tillkomsten av OL redogör vi inte särskilt för detta. I EG:s s.k. fusionsdirektiv (se under Bakgrund i kommentaren till 36 kap.) finns bestämmelserna i artiklarna 1–3 och 8.

Bestämmelserna om avyttring av lageraktier finns i 17 kap. 13–17 §§. Vi har där kommenterat ändringen av anskaffningsvärdet till att avse de avyttrade aktiernas marknadsvärde. Att vi använder uttrycket *aktier* har vi tagit upp i kommentaren till 37 kap. 2 §.

Vi föreslår att reglerna om att skattemyndigheten vid avyttringen skall fastställa återstående belopp förs över till TL.

Internationella fusioner och fissioner

28 §

Bestämmelsen har sin motsvarighet i 16 § OL, förarbeten se under 20–27 §§. Den infördes när OL kom till och ansluter till artikel 8 i direktivet.

I kommentaren till 36 kap. finns en redogörelse för bakgrunden till OL.

Kapitalförluster

Inkomstslaget kapital

29 §

Huvudregeln om att avdragsrätten för kapitalförluster i inkomstslaget kapital är begränsad till 70 % är hämtad från 3 § 2 mom., 27 § 5 mom. och 29 § 2 mom. SIL. Detta var en av nyheterna i 1990 års skattereform.

Huvudregeln placerades då i 3 § 2 mom. SIL men splittrades sedan upp på olika lagrum år 1993.

30 §

Att kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarrätter än andelar i svenska värdepappersfonder får kvittas utan begränsning mot vinster på delägarrätter är hämtat från 27 § 5 mom. första stycket första och andra meningarna SIL.

Bestämmelsen infördes år 1990 (1990:1). Den ändrades år 1993 och 1994.

31 §

Bestämmelsen om kapitalförluster på andelar i marknadsnoterade värdepappersfonder i *första stycket* är hämtad från 27 § 5 mom. andra meningen SIL. Den infördes år 1990 (1990:1) och ändrades år 1993 och 1994.

Bestämmelsen i *andra stycket* är hämtad från 27 § 6 mom. SIL. Där anges i dag att kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i sådana värdepappersfonder som uteslutande innehåller marknadsnoterade fordringar i svenska kronor och finansiella instrument där den underliggande tillgången kan hänföras till svenska kronor eller till ränteindex, skall behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift. Momentet kom till år 1990 (1990:2) i syfte att likställa indirekt ägande av svenska räntebärande värdepapper med direkt ägande.

Efter att en bestämmelse om räntetak togs bort år 1992 fyller föreskriften om att nu nämnda kapitalvinster och kapitalförluster skall behandlas som ränta ingen annan funktion än att ange att en förlust får dras av utan begränsning. Vårt förslag att karaktäriseringen som *ränteutgift* ersätts med att "kapitalförlusten får dras av i sin helhet" innebär därför ingen saklig ändring.

32 §

Bestämmelsen är hämtad från 29 § 2 mom. SIL. Där anges i dag att kapitalvinster och kapitalförluster på marknadsnoterade fordringar

och värdepapper där den underliggande tillgången kan hänföras till svenska kronor eller till ränteindex skall behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift. Kapitalförluster blir därmed avdragsgilla utan kvotering. Undantag görs för premieobligationer. Momentet kom till år 1990 (1990:1). Skälet till att kapitalförluster på premieobligationer inte kom att omfattas av reglerna får ses mot bakgrund av att avdragsrätten för sådana förluster hade varit begränsad redan tidigare.

Före skattereformen beskattades avyttring av marknadsnoterade fordringar, även premieobligationer, enligt 35 § 4 mom. KL (se författningskommentaren till 49 kap.).

Beträffande vårt förslag att karaktäriseringen som *ränteutgift* ersätts med att "kapitalförlusten får dras av i sin helhet", se kommentaren till 31 §.

Inkomstslaget näringsverksamhet

33 §

Den grundläggande bestämmelsen om att avdrag för kapitalförluster får göras utan kvotering följer i dag av punkt 33 första meningen av anvisningarna till 23 § KL som kom till år 1990 (1990:1). Vissa ändringar skedde år 1993 och 1994.

34 §

De särskilda bestämmelserna om att juridiska personers kapitalvinster på delägarrätter får kvittas bara mot vinster på sådana papper samt undantagen är hämtade från 2 § 14 mom. SIL. De infördes år 1990 (1990:1). Vissa ändringar skedde år 1993 och 1994.

35 §

Bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag är hämtade från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1990 (1990:1).

47 kap. Avyttring av andelar i svenska handelsbolag

I detta kapitel finns de särskilda bestämmelser om kapitalvinst som gäller för avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Beräkningen av omkostnadsbeloppet genom justeringar av anskaffningsvärdet har betydelse inte bara vid kapitalvinstbeskattningen utan också vid den löpande beskattningen. Det justerade anskaffningsvärdet ligger nämligen till grund för beräkningen av fördelningsunderlaget för

räntefördelning (31 kap.) och takbeloppet för expansionsfond (30 kap.). I kapitlet finns också en bestämmelse om i vilken utsträckning en kapitalvinst skall tas upp som intäkt av tjänst, jfr 10 kap. 3 §.

De särskilda bestämmelserna i lagen (1992:1463) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall har vi tagit in i ett eget kapitel, 48 kap. Kapitlet hör inte självklart till avdelningen om kapitalvinster men vi har ändå placerat det här eftersom en tillämpning av reglerna grundar sig på en avyttring av en tillgång som skall kapitalvinstbeskattas.

Bakgrund

Ursprungligen beskattades avyttring av andelar i handelsbolag på samma sätt som aktier och liknande rättigheter (se 46 kap. under rubriken Kort historik). I praxis hade dock utformats vissa särskilda regler för hur anskaffningsvärdet skulle beräknas. Så ökades den ursprungliga anskaffningskostnaden (köpeskilling eller tillskott) med vinster som påförts den skattskyldige och den minskades med uttag som han gjort. Att den skattskyldige fått avdrag för en förlust som uppkommit i bolaget påverkade däremot inte alls beräkningen. Efter att handelsbolagen (framför allt kommanditbolag) under 1980-talet i stor utsträckning använts för skatteplanering tillkom år 1988 (förarbeten, se nedan) nya regler för beräkningen av anskaffningsvärdet där hänsyn tas även till förluster som den skattskyldige tillgodogjort sig. Bestämmelserna fördes vid 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) utan materiella ändringar över till 28 § SIL. År 1993 (förarbeten, se nedan) utökades de i samband med företagsskattereformen samma år.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då en bestämmelse infördes eller ändrades.

1988 De särskilda bestämmelserna om justerat anskaffningsvärde, Ds 1988:44, prop. 1988/89:55, bet. 1988/89:SkU16, SFS 1988:1518

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1993 Företagsskattereformen, SOU 1992:67, SOU 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Att bestämmelserna gäller även i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 5 kap. 1 §.

Avyttring

2 §

Bestämmelsen i *första stycket* om inlösen och upplösning är hämtad från 24 § 2 mom. tredje stycket SIL.

Bestämmelserna i *andra stycket* om gåvor eller andra benefika överlåtelser är hämtade från 24 § 2 mom. fjärde stycket SIL.

Före 1990 års skattereform var de placerade i punkt 5 av anvisningarna till 35 § KL där de införts år 1988.

Omkostnadsbeloppet

3 §

Paragrafen inleder bestämmelserna om hur det justerade anskaffningsvärdet beräknas.

Vi har genomgående i lagen bytt termen *ingångsvärde* mot *anskaffningsvärde*.

Innehållet är hämtat från 28 § första stycket SIL dit det år 1990 överfördes från punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Denna kom till år 1988.

4 §

Bestämmelsen om mottagarens anskaffningsvärde när en benefik överlåtelse enligt 2 § skall behandlas som avyttring är hämtad från 28 § sjätte stycket SIL. Före 1990 års skattereform var den placerad i punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Denna kom till år 1988.

5 §

Bestämmelsen i *första* och *andra strecksatserna* i båda styckena, är hämtade från 28 § första stycket SIL dit de år 1990 överfördes från punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Denna kom till år 1988.

Bestämmelsen om positivt och negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning i *tredje strecksatsen* i båda styckena, är hämtad från 28 § sjunde stycket SIL och kom till år 1993.

Bestämmelsen om justering av anskaffningsvärdet vid avsättning till expansionsfond och vid återföring samt om hur anskaffningsvärdet skall justeras i två ombildningssituationer i *fjärde* och *femte strecksatserna* i båda styckena är hämtade från 28 § åttonde stycket SIL och kom till år 1993.

Vid utformningen av bestämmelserna om den skattskyldiges andel av bolagets inkomster och underskott i första och andra styckena andra strecksatserna har vi utgått från följande tolkning av vad som utgör avdragsgillt underskott och således skall föranleda minskning av anskaffningsvärdet.

För delägare som är juridiska personer skall ett underskott normalt påverka anskaffningsvärdet eftersom det ingår som en post i deras enda förvärvskälla tillsammans med övriga poster. Uppstår underskott kan detta utnyttjas nästa år men utgör då inte underskott från handelsbolaget och påverkar inte anskaffningsvärdet. I fråga om kommanditbolag innebär den begränsade avdragsrätten för kommanditdelägare att ett underskott påverkar anskaffningsvärdet bara till den del det fått dras av mot andra inkomster. Återstående del dras av vid beräkning av inkomsten från kommanditbolaget följande år och påverkar automatiskt anskaffningsvärdet om och när det medför att den inkomst från kommanditbolaget som skall öka anskaffningsvärdet blir lägre.

För delägare som är fysiska personer skall ett underskott från handelsbolaget avseende inkomstslaget näringsverksamhet påverka anskaffningsvärdet bara när det finns en särskild kvittningsmöjlighet som också utnyttjats. I andra fall dras underskottet av vid beräkning av inkomst av handelsbolaget ett senare år och påverkar automatiskt anskaffningsvärdet om och när det medför att den inkomst från handelsbolaget som skall öka anskaffningsvärdet blir lägre. I fråga om ett underskott från handelsbolaget avseende inkomstslaget kapital, vilket kan förekomma enbart när näringsfastigheter avyttras med förlust, skall anskaffningsvärdet alltid påverkas, eftersom underskottet alltid dras av vid beräkningen av inkomst av kapital. Det saknar således betydelse om underskottet verkligen föranleder lägre skatt, något som är beroende av övriga poster i inkomstslaget kapital och inkomster och avdrag i övrigt. Ett hänsynstagande till om underskottet

medfört lägre skatt skulle kräva en ordning i vilken olika avdrag skulle anses utnyttjade.

6 §

Bestämmelsen behandlar beräkningen av det justerade anskaffningsvärdet när ett handelsbolag i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag.

Bestämmelsen som i dag står i 28 § första stycket SIL kom till år 1993 som en konsekvens av att inkomsterna från bolagen kom att räknas till en och samma förvärvskälla.

Vissa äldre förvärv

7 §

Anskaffningsvärdet vid vissa äldre förvärv skall, om den skattskyldige inte begär annat, justeras med utgångspunkt i en särskild stickdag – nämligen utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 mars 1988 (bokslutsdagen). Det bokföringsmässiga resultatet blir avgörande fram till bokslutsdagen men för tiden därefter tillämpas – om inte annat följer av 8 § – det skattemässiga resultatet.

Bestämmelsen är hämtad från 28 § andra och tredje styckena SIL dit den år 1990 överfördes från punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Denna infördes år 1988. Regeln är visserligen en övergångsbestämmelse men eftersom den kunde väntas få betydelse under lång tid placerades den i själva lagtexten.

Det sista stycket har vi utformat för att markera att den som förvärvat en andel så tidigt som anges i 7 § inte kan välja bort 8 § om den också är tillämplig. Däremot kan den skattskyldige enligt 9 § välja bort båda paragraferna.

8 §

I paragrafen ges möjlighet att räkna in den bokföringsmässiga i stället för den skattemässiga kapitalvinsten i det justerade anskaffningsvärdet. Bestämmelsen finns i dag i 28 § fjärde stycket SIL där den placerades år 1990. Före skattereformen var den placerad i punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL där den infördes år 1988.

9 §

Om den skattskyldige begär det skall bestämmelserna i 7 och 8 §§ inte tillämpas. Innehållet är hämtat från 28 § femte stycket SIL. Före

1990 års skattereform var bestämmelsen placerad i femte stycket punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL, införd år 1988.

Vissa avyttringar

10 §

Bestämmelsen om i vilken utsträckning en kapitalvinst vid avyttring av andel i handelsbolag skall tas upp som intäkt av tjänst är hämtad från 24 § 7 mom. SIL. Den infördes år 1995 (prop. 1996/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626).

11 §

Paragrafen har utformats som en hänvisning.

Kapitalförluster

Inkomstslaget kapital

12 §

Bestämmelsen om att bara viss del av en kapitalförlust får dras av är hämtad från 3 § 2 mom. SIL. Denna kvoteringsregel infördes år 1990.

Inkomstslaget näringsverksamhet

13 §

Huvudregeln om att kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet får dras av utan begränsning följer i dag av punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1990.

14 §

Bestämmelsen om kvotering av förlusten när ett svenskt handelsbolag avyttrar en icke näringsbetingad andel i ett annat svenskt handelsbolag är hämtad från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

48 kap. Vissa handelsbolagsavyttringar

Kapitlet innehåller de bestämmelser som finns i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. Bestämmelserna gäller huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet och skulle kunna placeras i avdelning V. Eftersom de skall tillämpas vid avyttringar av andelar i svenska handelsbolag är det emellertid lämpligt att placera kapitlet i anslutning till det kapitel som innehåller bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag (47 kap.).

Bakgrund

Efter att 1990 års skattereform hade genomförts blev det vanligt att andelar i handelsbolag med tillhörande årsvinst överläts. På det sättet kunde inkomst av näringsverksamhet omvandlas till kapitalvinst och tas upp i det lägre beskattade inkomstslaget kapital. År 1992 infördes emellertid, för att förhindra en sådan omvandling, de bestämmelser som vi tagit in i detta kapitel (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

Bestämmelserna kom till år 1992. De har ändrats två gånger. Om det inte står något om förarbetena i kommentarerna, innebär det att bestämmelsen inte har ändrats sedan år 1992.

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1992 SHBL infördes, prop. 1992/93:151, bet. 1992/93:SkU17, SFS 1992:1643

1993 Uppdelningen av inkomst på olika förvärvskällor togs bort, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1573

1995 Vissa ändringar av bestämmelserna om fåmansföretag, prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1630

Kommentar till paragraferna

Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna

1 och 2 §§

Bestämmelserna i 1 och 2 §§ med förutsättningar för tillämpning av detta kapitel kommer från 1 § SHBL.

Bestämmelsen i *1 § första stycket 2* – att andelen skall vara en kapitaltillgång hos överlåtaren – har vi lagt till i förtydligande syfte.

I *1 § första stycket 3* har vi tagit in som villkor att förvärvaren inte är *en obegränsat skattskyldig fysisk person*. I 1 § SHBL föreskrivs att lagen gäller vid avyttring till annan än *fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo*. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL skall i vissa fall den som har väsentlig anknytning hit anses bosatt här. Enligt 68 § KL skall det som föreskrivs i KL om den som är bosatt i Sverige gälla också person som stadigvarande vistas här. Enligt 69 § KL tillämpas bestämmelserna om den som är bosatt i Sverige på bl.a. personer som tillhör svensk beskickning. Att detsamma gäller vid tillämpning av SIL framgår av 2 § 1 mom. andra stycket jämfört med 6 § 1 mom., 16 § 1 mom. och 17 § SIL. Det finns ingen bestämmelse i SHBL som reglerar om det är denna utvidgade innebörd av begreppet bosatt som avses också i SHBL. Vi har ändå utgått ifrån denna utvidgade betydelse och använder uttrycket obegränsat skattskyldig fysisk person. Enligt den terminologi som används i IL avses då det utvidgade bosättningsbegreppet, se 3 kap. 3 §. Av 4 kap. framgår att de bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer tillämpas också på svenska dödsbon.

Bestämmelserna ändrades år 1993 på grund av att förvärvskälleindelningen ändrades. År 1995 ändrades den bestämmelse om när verksamhet bedrivs i en juridisk person genom handelsbolaget som placerats i *2 § första stycket 4*.

Belopp som motsvarar kapitalvinsten tas upp i näringsverksamhet

3–5 §§

Bestämmelserna om att överlåtaren skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten – räknat på ett visst sätt – som inkomst av näringsverksamhet kommer från 2 § SHBL.

Inkomsten tas upp av överlåtaren

6 och 7 §§

I 3 § SHBL föreskrivs att överlåtaren – i stället för att ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten – får ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper sig på tiden före avyttringen eller tillträdesdagen.

Vid överlåtelse av andel i handelsbolag torde säljare och köpare ha möjlighet att komma överens om antingen att köparen skall ta upp hela årets resultat eller att årets inkomst skall fördelas efter innehavstiden. Lydelsen av 3 § SHBL kan ge intryck av att rätten till uppdelning följer av den bestämmelsen. Innebörden är emellertid enligt vår mening att de särskilda bestämmelserna om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet inte skall tillämpas om en sådan uppdelning görs och uppfyller förutsättningarna i 7 §.

Bestämmelserna korrigerades år 1993, då bestämmelserna om förvärvskällor ändrades. Det gjordes vissa korrigeringar också år 1995. Då infördes det undantag från bestämmelsen i 6 § första stycket som har tagits in i andra stycket. Det gäller när handelsbolaget äger aktier m.m. som, om de ägdes direkt av överlåtaren, hade varit sådana kvalificerade aktier som avses i 52 kap.

Ursprungligen skulle 2 § SHBL inte tillämpas om inkomsten fördelades såvitt avsåg aktiv näringsverksamhet och passiv näringsverksamhet där närstående var verksam. När förvärvskälleindelningen ändrades år 1993 ändrades dessa bestämmelser. Denna ändring synes innebära att uppdelningen mellan köpare och säljare skall avse all inkomst i handelsbolaget oavsett om den härrör från aktiv eller passiv näringsverksamhet och oavsett om det finns flera förvärvskällor. Bolaget kan ju fortfarande enligt 18 § KL ha flera förvärvskällor (verksamhet i Sverige samt självständig näringsverksamhet i utlandet) och den ena kan vara aktiv medan den andra är passiv. När det år 1995 fördes in i lagtexten att överlåtaren fick ”som inkomst av aktiv näringsverksamhet ta upp inkomst från handelsbolaget” verkar detta inte ha beaktats. Vi utgår ifrån att exempelvis kapitalvinst vid avyttring av en fastighet också i sådana fall skall tas upp i inkomstslaget kapital och att tanken inte var att omvandla passiva förvärvskällor till aktiva. Vi har därför dels tagit in en bestämmelse i 6 § första stycket att överlåtaren tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster, dels utelämnat det då införda stadgandet ”som inkomst av aktiv näringsverksamhet”.

Närståendebegreppet

8 §

I 4 § SHBL finns en definition av närståendebegreppet genom en hänvisning till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. I IL definierar vi begreppet i 51 kap. 6 §. Här lägger vi därför bara till den utvidgning som finns i sista meningen i 4 § SHBL.

49 kap. Avyttring av andra tillgångar

I detta kapitel har vi placerat de särskilda bestämmelserna om kapitalvinstberäkning för sådana tillgångar som inte avses i 43, 44, 46 och 47 kap. Bestämmelserna har med vissa justeringar hämtats från 31 § SIL och omfattar dels personliga tillhörigheter, dels annan lös egendom såsom rena investeringsobjekt, vissa immateriella rättigheter, lagerbevis för råvaror och metaller samt optioner och terminer för sådana tillgångar.

Bakgrund

Enligt den ursprungliga lydelsen av KL beskattades kapitalvinst vid avyttring av sådan lös egendom som avses i detta kapitel bara om en tillgång förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt och avyttrades inom fem år efter förvärvet. Avyttring av tillgångar som förvärvats på annat sätt beskattades till en början inte alls. Detta modifierades år 1951 (förarbeten, nedan) genom skyldemannaregeln som innebar att avyttring av tillgångar som någon fått vid bodelning i vissa fall eller i gåva av make eller släkting beskattades. Samtidigt infördes beskattning enligt en fallande skala. Efter fem års innehav var kapitalvinsten dock alltid skattefri. Efter genomförandet av 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) beskattas kapitalvinsten oberoende av hur länge den skattskyldige innehaft tillgången. För personligt lösöre infördes dock ett grundavdrag.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till nedanstående förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika fång, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30,SFS 1990:651

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Omkostnadsbeloppet

2 §

Schablonmetoden för personliga tillhörigheter är hämtad från 31 § andra stycket SIL. Bestämmelsen kom till i 1990 års skattereform. Samtidigt infördes det särskilda grundavdraget på 50 000 kronor.

Vi byter *personligt lösöre* mot *personliga tillhörigheter*. Det är bättre lämpat eftersom uttrycket enligt definitionen inte är begränsat till lösöre utan avser all lös egendom som inte behandlats i andra kapitel.

I *tredje stycket* gör vi ett förtydligande för att markera att tillgångar som innehafts av den döde för personligt bruk också för dödsboet betraktas som personliga tillhörigheter.

3 §

Att anskaffningsvärdet under vissa omständigheter kan beräknas enligt en genomsnittsmetod är hämtat från 31 § fjärde stycket SIL. Före år 1990 reglerades avyttringen i 35 § 4 mom. KL.

Genomsnittsmetoden har sin grund i den genomsnittsmetod som redan före skattereformen vid längre innehav tillämpades för aktier och liknande tillgångar (se författningskommentaren till 46 kap. 7 §)

4 §

Bestämmelsen om att anskaffningsvärdet skall minskas med bl.a. värdeminskningsavdrag har hämtats från 31 § tredje stycket SIL.

Före skattereformen var den placerad i punkt 2 e av anvisningarna till 36 § KL. Den har funnits i lagen sedan dess tillkomst men var ursprungligen placerad i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL.

Kapitalförluster

Inkomstslaget kapital

5 §

Bestämmelsen om kvotering av kapitalförluster i inkomstslaget kapital är i dag placerad i 3 § 2 mom. SIL och infördes genom skattereformen år 1990. Momentet gällde ursprungligen flertalet kapitalförluster men genom lagstiftning år 1993 splittrades systemet och vi har därför valt att placera ut kvoteringsbestämmelserna i de olika kapitlen (SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1544).

I reformen kodifierades praxis att avdrag för kapitalförluster på personliga tillhörigheter inte skall göras eftersom sådana förluster anses som personliga levnadskostnader (31 § femte stycket SIL).

Vi föreslår en ny bestämmelse *i tredje stycket* för att hindra att ett dödsbo får avdrag om det med förlust avyttrar till exempel en bil som av boet förvärvats för en dödsbodelägares privata bruk.

Inkomstslaget näringsverksamhet

6 §

Den grundläggande bestämmelsen om att avdrag för kapitalförluster i näringsverksamhet skall göras utan kvotering är hämtad från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL där den infördes år 1990.

7 §

Bestämmelsen om avdrag för kapitalförluster i handelsbolag är hämtad från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

50 kap. Betalning av skulder i utländsk valuta

I detta kapitel har vi placerat bestämmelserna om beräkningen av låntagarens vinster och förluster vid betalning av skulder i utländsk valuta. De gäller bara i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna, som infördes år 1990 (förarbeten, se nedan) är hämtade från 30 § 2 mom. SIL. Trots att *långivarens* vinster och förluster när låntagaren amorterar en skuld i princip täcks av bestämmelserna i 30 § 1 mom. SIL (fordringar i utländsk valuta), placerades även sådana vinster och förluster i 30 § 2 mom. SIL.

Betalning av skulder likställs inte med avyttringar varför bestämmelserna i 42 kap. inte är tillämpliga. Enligt 30 § 2 mom. SIL inträder skattskyldighet vid betalningstidpunkten, dvs. kontantprincipen gäller. Den anges i dag gälla också för *långivarens* vinster och förluster. Eftersom tidpunkten när låntagaren betalar sammanfaller med att *långivaren* anses ha avyttrat sin fordran och nuvarande 30 § 2 mom. SIL inte gäller i inkomstslaget näringsverksamhet finner vi det mest lämpligt med ett eget kapitel för låntagaren. Härigenom kommer inte någon del av kapitlet att tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelserna om *långivarens* vinster och förluster har placerats i 46 kap.

Förarbeten

Om det inte sägs något annat i kommentaren har bestämmelserna tillkommit år 1990 (Ds 1990:38, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

Kommentar till paragraferna

1 §

Första stycket anger kapitlets innehåll och begränsningen till inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna i *andra stycket* om övertagande av skuld är hämtad från 30 § 2 mom. fjärde stycket SIL.

I *tredje stycket* finns motsvarande bestämmelse som i 42 kap. 1 § tredje stycket.

2 §

Bestämmelsen om kontinuitet vid benefika förvärv är hämtad från 24 § 1 mom. tredje stycket SIL.

Beräkningen

3 §

Bestämmelsen om hur beräkningen görs har hämtats från 30 § 2 mom. andra stycket SIL.

Undantag från skatteplikt

4 §
Undantaget från skatteplikt för skulder i utländsk valuta avsedd för personliga levnadskostnader är i dag placerat i 30 § 2 mom. femte stycket andra meningen SIL.

Beskattningstidpunkten

5 §
Bestämmelsen om beskattningstidpunkten har hämtats från 30 § 2 mom. tredje stycket SIL.

Kapitalförluster

6 §
Bestämmelsen om kvotering av kapitalförluster är i dag placerad i 3 § 2 mom. SIL och infördes genom 1990 års skattereform. Momentet gällde ursprungligen flertalet kapitalförluster men genom lagstiftning år 1993 splittrades systemet varför vi valt att placera ut kvoteringsbestämmelserna i de olika kapitlen (SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, bet. 1994:SkU15, SFS 1993:1544).

AVD. VIII FÅMANSFÖRETAG OCH FÅMANSHANDELSBOLAG

I denna avdelning finns merparten av de särskilda bestämmelser som rör fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. Dessa bestämmelser aktualiseras i skilda inkomstslag. Det är följaktligen motiverat med en egen avdelning.

I 51 kap. finns bestämmelser om beskattning av förmåner m.m. från företagen i inkomstslaget tjänst. Att de behandlas som tjänst framgår av 10 kap. 3 §. I kapitlet finns även bestämmelser om att företagen inte får göra avdrag för sådana förmåner. Slutligen finns hänvisningar till bestämmelser som vi valt att inte ta in i kapitlet utan låtit stå kvar i det sammanhang de hör hemma.

I 52 kap. regleras när kapitalvinster och utdelningar skall tas upp i tjänst. Att de behandlas som tjänst och inte kapital framgår av 10 kap. 3 § samt 40 kap, 5 §. I 52 kap. har vi även lagt in lagen

(1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

51 kap. Förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Kapitlet innehåller bestämmelser om sådana förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Här finns också definitioner samt bestämmelser om att fåmansföretag i vissa fall inte får göra avdrag alternativt skall uttagsbeskattas. I stället för uttrycket *fåmansägt handelsbolag* föreslår vi *fåmanshandelsbolag*. Bestämmelserna är hämtade från punkt 14 av anvisningarna till 32 § och 2 § 13 mom. SIL. Regeln om rätt beskattningsår för tantiem i 2 § 13 mom. tredje stycket SIL har vi däremot placerat i 14 kap. 10 § eftersom det är en bestämmelse om beskattningstidpunkten.

Bakgrund

Bakgrunden till den ursprungliga lagstiftningen om fåmansföretag var att företagsledare och delägare, eftersom det inte fanns något egentligt tvåpartsförhållande, kunde skaffa sig särskilda fördelar genom transaktioner mellan företaget och dem själva. I syfte att dels förhindra att situationen utnyttjades, dels helt avskräcka från vissa handlingar tillskapades den s.k. stopplagstiftningen i 35 § 1 a mom. KL år 1976 (förarbeten, se nedan). Reglerna utformades så att dubbelbeskattningen av företagens vinster skulle upprätthållas. Samtidigt infördes vissa bestämmelser för att garantera att progressiviteten i beskattningen inte skulle kringgås genom inkomstuppdelningar inom familjen, se 55 kap.

Ursprungligen omfattades även handelsbolag av fåmansföretagsdefinitionen. Eftersom detta kunde medföra att delägare i handelsbolag dubbelbeskattades ändrades bestämmelserna i 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan). Ett par av reglerna har dock fortfarande bäring på handelsbolag, varför begreppet fåmansägt handelsbolag introducerades.

Före 1990 års skattereform skedde beskattningen i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Avyttring av bl.a. patent var dock inkomst av rörelse.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1976 Bestämmelserna infördes, SOU 1975:54, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:2, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

1 §
Första och *andra styckena* inleder kapitlet och anger dess innehåll. *Tredje stycket* har utformats som en hänvisning.

Definitioner

Fåmansföretag

2 §
Definitionen av fåmansföretag är hämtad från punkt 14 åttonde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före 1990 års skattereform var den placerad i 35 § 1 a mom. sjunde stycket KL. Bestämmelsen i paragrafens *första stycke* 1 om röstövervikten var en av nyheterna i 1990 års skattereform men innebar i princip bara att praxis kodifierades. I övrigt kom bestämmelsen till år 1976.

Andra stycket är nytt och krävs eftersom vi om inget annat anges tillämpar bestämmelserna om fysiska personer även på dödsbon, 4 kap. 1 och 2 §§.

3 §
Bestämmelsen om företag vars aktier är noterade och om privatbostadsföretag är hämtad från punkt 14 nionde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Den infördes år 1990.

Fåmanshandelsbolag

4 §

Begreppet fåmansägt handelsbolag infördes genom 1990 års skattereform, år 1990. Definitionen är i dag placerad i punkt 14 tionde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Vi föreslår att termen *fåmanshandelsbolag* införs.

Andra stycket är nytt och krävs eftersom vi om inget annat anges tillämpar bestämmelserna om fysiska personer även på dödsbon, 4 kap. 1 och 2 §§.

Ägare, företagsledare och närstående

5 och 6 §§

Definitionerna av ägare, företagsledare samt närstående har funnits med sedan lagstiftningen om fåmansföretag kom till år 1976. De är hämtade från punkt 14 elfte–trettonde styckena av anvisningarna till 32 § KL. Före skattereformen var de placerade i 35 § 1 a mom. sjunde–nionde styckena KL.

Andra stycket i *5 §* är nytt och krävs eftersom vi om inget annat anges tillämpar bestämmelserna om fysiska personer även på dödsbon, 4 kap. 1 och 2 §§.

Förvärv för privat bruk

7 §

Bestämmelsen om när företaget förvärvar tillgångar för företagsledarens privata bruk i *första stycket första meningen* infördes år 1976. Den är hämtad från punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före skattereformen fanns en motsvarighet i 35 § 1 a mom. första stycket KL. Ursprungligen omfattades enbart lös egendom men detta ändrades genom prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421. Avdragsförbudet för företaget, som infördes år 1990, är hämtat från 2 § 13 mom. första stycket SIL. En motsvarighet fanns tidigare i punkt 3 a av anvisningarna till 29 § KL. Den hade införts år 1976. Inte heller dessförinnan torde avdrag ha medgetts för rörelsefrämmande tillgångar (prop. 1975/76:79 s. 56).

Undantaget för bil i *andra stycket* när användningen föranleder beskattning för bilförmån kom år 1990 och är också hämtat från punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Delägares avyttringar till företaget

8 §

Bestämmelserna i *första stycket* om konsekvenserna av felaktig prissättning i samband med införsäljning är hämtade från punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före 1990 års skattereform fanns en motsvarande bestämmelse i 35 § 1 a mom. tredje stycket KL (den s.k. felprisregeln). Regeln, som även avsåg utförsäljningar (10 § i förslaget), infördes år 1976. Tidigare hade i viss utsträckning beskattning enligt praxis skett som för utdelning. Avdragsförbudet i *sista meningen*, som också det tidigare upprätthållits i praxis, är hämtat från 2 § 13 mom. första stycket SIL och infördes år 1990.

Särregeln för s.k. övrig lös egendom i *andra och tredje styckena* är hämtade från punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL som kom till år 1990. En viss motsvarighet fanns dessförinnan i 35 § 4 mom. fjärde stycket KL och i någon mån i punkt 2 a tjugonde stycket av anvisningarna till 36 § KL (tidigare punkt 2 åttonde stycket).

9 §

Paragrafen har utformats för att klargöra i vilken utsträckning beskattning aktualiseras i inkomstslaget kapital. Den har sitt ursprung i 24 § 6 mom. SIL som infördes år 1990.

Delägares förvärv från företaget

10 §

Bestämmelserna i *första* och *andra styckena* om utköp under marknadspriset är hämtade från punkt 14 fjärde stycket första och tredje meningarna av anvisningarna till 32 § KL. Före 1990 års skattereform var de placerade i 35 § 1 a mom. tredje stycket KL (jfr 8 §). De infördes år 1976. Bestämmelsen om uttagsbeskattning i *första stycket* är hämtad från 2 § 13 mom. andra stycket SIL och infördes år 1990.

11 §

Bestämmelsen om felaktig prissättning vid utköp från fåmanshandelsbolag är hämtad från punkt 14 fjärde stycket andra meningen av anvisningarna till 32 § KL. Den kom till år 1990 som en följd av det ändrade fåmansföretagsbegreppet, se Bakgrund.

Hyresersättningar

12 §
Bestämmelsen i *första meningen* om hyror är hämtad från punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före skattereformen var den placerad i 35 § 1 a mom. andra stycket KL. Avdragsförbudet i *andra meningen* är i dag placerat i 2 § 13 mom. första stycket SIL. Det kom till år 1990.

Räntefria lån m.m.

13 §
Bestämmelsen i *första meningen* om räntefria lån och lån med ej marknadsmässig ränta är hämtad från punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före skattereformen var den placerad i 35 § 1 a mom. fjärde stycket KL och kom till år 1976. Förmån av helt räntefria lån hade redan tidigare beskattats i praxis. Värderingen knöts år 1992 till vad som allmänt gäller för värdering av räntefria lån m.m. i tjänst (SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596), 56 kap. 10–12 §§ i förslaget. Bestämmelsen om avdragsförbud i *fjärde meningen* har i dag sin motsvarighet i punkt 10 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL. Bestämmelserna om uttagsbeskattning i *femte meningen* är i dag placerad i 2 § 13 mom. andra stycket SIL. De kom till år 1990.

Nedskrivning av lån

14 §
Bestämmelsen i *första stycket första meningen* och *andra stycket* om nedskrivning av lån är hämtad från punkt 14 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före skattereformen var den placerad i 35 § 1 a mom. femte stycket KL och kom till år 1976. Även tidigare torde viss beskattning ha ägt rum.

Bestämmelsen i *första stycket andra meningen* om att företaget inte får avdrag är i dag placerad i 2 § 13 mom. första stycket SIL. Den kom till år 1990.

Hänvisningar

15 §

Paragrafen har utformats som en hänvisning. De paragrafer som vi valt att inte ta in i kapitlet står kvar i det sammanhang som de anknyter till.

52 kap. Utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag

Kapitlet innehåller bestämmelser om i vilken utsträckning utdelning, ränta och kapitalvinst på aktier och vissa andra delägarrätter i fåmansföretag skall beskattas i inkomstslaget tjänst.

Fysiska personer beskattas normalt i inkomstslaget kapital för utdelningar och kapitalvinster efter en skattesats om 30 %. Arbetsinkomster beskattas däremot i inkomstslaget tjänst med ett visst mått av progressivitet och beläggs med socialavgifter eller löneskatt. I syfte att förhindra att delägare som är verksamma i fåmansföretag tar ut arbetsinkomster som lägre beskattad utdelning eller kapitalvinst infördes år 1990 spärregler i 3 § 12 mom. SIL (1990:1, förarbeten, se nedan). Till följd av åtskilliga ändringar blev bestämmelserna snart svåra att överblicka. I samband med vissa materiella ändringar år 1995 (förarbeten, se nedan) togs därför ett samlat grepp och den nuvarande uppdelningen på flera moment genomfördes.

Vi har i kapitlet även tagit in bestämmelserna i lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990:1 1990 års skattereform, spärreglerna i 3 § 12 mom. infördes, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1990:2 En alternativ metod att beräkna anskaffningskostnaden kopplad till det allmänna prisläget år 1990 och ett tak för kapitalvinster infördes, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422

1991 En alternativ metod för beräkning av anskaffningskostnaden kopplad till förmögenhetsvärdet vid utgången av år 1990 infördes, prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833

1993 En bestämmelse infördes om att som utdelning behandlas nedsättning av aktiekapitalet och reservfonden. Kvoten för fördelning av kapitalvinst ändrades som en följd av att den ekonomiska dubbelbeskattningen avskaffades, SOU 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/93:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543

1994:1 Alternativregeln avseende förmögenhetsvärdet togs bort, en regel avseende kapitalunderlaget i bolaget infördes, beräkningsregler för kapitalunderlaget togs in i en särskild lag och dåvarande 3 § 12 a mom. SIL, dvs kopplingen till löneunderlaget, infördes, Ds 1994:26, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:775 och 778

1994:2 Kvoteringen av kapitalvinster slopades samtidigt som den ekonomiska dubbelbeskattningen återinfördes, justeringar i KapUL, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 och 1894

1995 Den nuvarande indelningen i moment infördes, tillämpningsområdet utvidgades för indirekt ägande och utländska bolag, prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

2 §

Den grundläggande bestämmelsen i *första stycket första meningen* om uppdelningen mellan inkomstslagen tjänst och kapital är hämtad från 3 § 12 mom. första stycket SIL och tillkom år 1990 (1990:1).

Bestämmelserna i *första stycket andra meningen* om inlösen av aktier är hämtad från 3 § 12 b mom. andra stycket SIL. Den infördes år 1993 i 3 § 12 mom. första stycket men avsåg då även reservfonden. Sistnämnda bestämmelse korrigerades år 1995.

Utvidgningen till andelar och andra delägarrätter i *andra stycket* är hämtad från 3 § 12 mom. tredje stycket SIL, tidigare tionde stycket, och kom till år 1990 (1990:1) då tionde stycket. Till andra delägarrätter räknas till exempel vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev. Eftersom avkastningen på dessa faller ut i form av ränta föreslås en uttrycklig bestämmelse om att ränta likställs med utdelning.

Definitioner

3 §

Begreppet *kvalificerad aktie* infördes år 1995 i 3 § 12 första stycket och 12 a mom. första stycket SIL men innehållet i bestämmelsen går tillbaka till lagstiftningens tillkomst år 1990 (1990:1), då i femte stycket. Utvidgningen till att omfatta indirekt ägande även i icke-koncernförhållanden kom år 1995, jfr 3 § 12 mom. åttonde stycket SIL år 1990 (1990:1).

4 §

Hänvisningen i *första stycket* till definitionen av fåmansföretag är hämtad från 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL. Hänvisningen till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL fanns med år 1990 (1990:1), då i 3 § 12 mom. nionde stycket SIL. Hänvisningen i *fjärde stycket* till vad som avses med *ägare* kom dock år 1995.

Också bestämmelsen i *andra stycket* om utländska juridiska personer är hämtad från momentets tredje stycke. Den infördes år 1995. Vårt förslag att undanta dödsbon efter den som inte var obegränsat skattskyldig från definitionen innebär visserligen en materiell ändring men reglerna torde inte vara tänkta att tillämpas på dessa.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om företag som drivs av många arbetande delägare, i dag placerad i momentets tredje stycke, har funnits med sedan lagstiftningen kom till, då i 3 § 12 mom. nionde stycket SIL.

5 §

Bestämmelsen om utvidgning av kvalificeringen till att omfatta även tiden efter det att företaget upphör att vara fåmansföretag är hämtad från 3 § 12 a mom. andra stycket SIL. Den infördes år 1990 (1990:1), då i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL.

Undantag på grund av utomstående delägare

6 §

Bestämmelsen i *första stycket* om att förekomsten av utomstående delägare under vissa omständigheter kan innebära att spärreglerna inte tillämpas är hämtad från 3 § 12 e mom. första stycket SIL. Den var ursprungligen placerad i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL.

Definitionerna i *andra* och *tredje styckena* av företag respektive utomstående kommer från 3 § 12 e mom. andra stycket SIL. De fick sin nuvarande utformning år 1995 men en motsvarighet fanns med vid lagens tillkomst, då i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL.

Utdelning

7 §

Bestämmelserna om vad som avses med gränsbelopp och att utdelning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst fick sin nuvarande placering i 3 § 12 b mom. första stycket SIL år 1995. Deras motsvarigheter var ursprungligen placerade i 3 § 12 mom. första och tionde styckena SIL. Begreppet *gränsbelopp* infördes år 1995. Uttrycket *underlag för gränsbelopp* föreslås av oss, se 8 §.

Bestämmelsen om att sparat utdelningsutrymme (i dag sparad utdelning) ingår i gränsbeloppet är hämtad från 3 § 12 b mom. tredje stycket första meningen SIL. Den fick sin nuvarande placering år 1995. En motsvarighet var från början placerad i 3 § 12 mom. andra stycket SIL.

8 §

Uttrycket *underlaget för gränsbelopp* föreslås av oss. Bestämmelsen i övrigt är hämtad från 3 § 12 b mom. andra stycket första meningen SIL (anskaffningsvärdet), 3 § 12 b mom. tredje stycket andra meningen SIL (sparat utdelningsutrymme) och 3 § 12 d mom. första stycket SIL (löneunderlaget).

År 1995 infördes i förtydligande syfte en koppling till det anskaffningsvärde som skulle ha tillämpats vid en kapitalvinstberäkning (genomsnittsmetoden, 46 kap. 7 § i förslaget).

Den beräkning av det alternativa anskaffningsvärdet som *andra stycket* hänvisar till har sin grund i 3 § 12 c mom. första stycket SIL.

9 §
Bestämmelsen om effekterna av avyttringar inom närståendekretsen är hämtad från 3 § 12 b mom. första stycket fjärde meningen SIL där den infördes år 1995.

Med uttrycket att gränsbeloppet är noll vill vi markera att avsikten med bestämmelsen inte kan ha varit att förvärvaren i sådana fall får ett sparat utdelningsutrymme.

Sparat utdelningsutrymme

10 §
Bestämmelsen i *första meningen* om vad som avses med sparat utdelningsutrymme (i dag sparad utdelning) kommer från 3 § 12 b mom. tredje stycket första meningen SIL. Den fick den placeringen år 1995 samtidigt som bestämmelsen redaktionellt anpassades till begreppet *gränsbelopp*. En motsvarighet var från början placerad i 3 § 12 mom. andra stycket SIL.

Bestämmelsen i *andra meningen* om effekten av att företaget inte lämnar någon utdelning framgår i dag av 3 § 12 b mom. tredje stycket tredje meningen SIL.

11 §
Bestämmelsen om sparat utdelningsutrymme vid benefika förvärv föreslås av oss. Ursprungligen fanns en bestämmelse i 3 § 12 mom. första stycket första meningen SIL som angav att *anskaffningskostnaden* skulle beräknas med tillämpning av kontinuitetsprincipen i 24 § 1 mom. andra stycket SIL. Eftersom den gav uttryck bara för en allmän princip togs den inte med när 3 § 12 mom. SIL ändrades år 1995 (prop. 1995/96:109 s. 90). Däremot krävs en uttrycklig bestämmelse när det gäller *sparat utdelningsutrymme*.

Kapitalvinst

12 §
Bestämmelsen om hur stor del av en kapitalvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst och att den maximeras är hämtad från 3 § 12 b mom. fjärde stycket SIL. Bestämmelsen infördes år 1990 (1990:2) i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL. En viss begränsning fanns även tidigare i samma stycke.

Den alternativa beräkningen av anskaffningsvärdet som *andra stycket* hänvisar till har sin grund i 3 § 12 c mom. första stycket SIL.

Med utformningen av *tredje stycket* avser vi att i lagtexten införliva regeringsrättens tolkning av bestämmelsen, RÅ 1995 not. 379. Förarbeten i övrigt, se första stycket. Genom rättsfallet gavs "det basbelopp som gäller för avyttringsåret" den innebörden att avyttringsåret avser det år då den avyttring sker som är föremål för prövning och att alltså ny beräkning måste göras vid varje avyttring.

Skatteberäkning inom familjen

13 §

Bestämmelsen om att skatten på tjänstebeskattad utdelning och kapitalvinst i vissa fall skall beräknas på den högsta beskattningsbara inkomsten inom familjen är hämtad från 3 § 12 mom. b femte stycket SIL. Vid tillkomsten år 1990 (1990:1) placerades den i 3 § 12 mom. sjunde stycket SIL.

Lönesummetillägg

14–18 §§

Bestämmelserna om att det kapitalinkomstbeskattade utrymmet kan utökas med stöd av ett löneunderlag är i dag placerade i 3 § 12 d mom. SIL. De infördes år 1994 (1994:1), då i 3 § 12 a mom. SIL.

Aktier förvärvade före år 1990

19 §

Bestämmelsen om att anskaffningsvärdet för aktier räknas upp i viss omfattning är i dag placerad i 3 § 12 c mom. andra stycket SIL. Dess motsvarighet infördes år 1990 (1990:2), då i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL.

Aktier förvärvade före år 1992

20 §

Bestämmelsen om att anskaffningsvärdet kan kopplas till kapitalunderlaget i företaget är hämtad från 3 § 12 c mom. tredje stycket SIL. Den infördes år 1994 (1994:1), då i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL.

Beräkning av kapitalunderlaget

21–25 §

Bestämmelserna om hur det kapitalbeskattade utrymmet skall beräknas när alternativregeln i 20 § tillämpas är hämtade från 2–8 §§ KapUL. Lagen infördes år 1994 (1994:1).

Utformningen överensstämmer i stora drag med 31 kap. 12 §, se vidare kommentaren till detta kapitel.

Eftersom beräkningen i *25 §* bygger på taxeringsvärdet har vi infört en uttrycklig begränsning till fastigheter i Sverige.

Justering av kapitalunderlaget

26–29 §§

Bestämmelserna om att kapitalunderlaget kan justeras i vissa fall är hämtade från 9 och 10 §§ KapUL. Vissa förtydliganden och justeringar kom till år 1994 (1994:2).

AVD. IX PENSIONSSPARANDE

Definitionen av pensionsförsäkring hör traditionellt till inkomstslaget tjänst men har betydelse för avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet och undantagsvis i inkomstslaget kapital samt för bestämmelserna om allmänna avdrag. Vi har därför placerat definitionen av pensionsförsäkring och motsvarande bestämmelser för individuellt pensionssparande i en gemensam avdelning tillsammans med bestämmelserna om pensionssparavdrag.

53 kap. Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

Kapitlet innehåller förutsättningarna för att en försäkring skall vara en pensionsförsäkring och bestämmelser om pensionssparkonton. Här finns även vissa bestämmelser om avskattning.

Bakgrund

Bestämmelserna om pensionsförsäkring är hämtade från punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL där pensionsförsäkring definieras. De infördes ursprungligen i anvisningspunkten år 1932 som en följd av

att försäkringslagstiftningen ändrats ett par år tidigare (förarbeten, se nedan). Till en början valde man att göra en positiv definition av pensionsförsäkring men avstod från en negativ avseende kapitalförsäkring bl.a. av den anledningen att man ville undvika att pressa olika typer av försäkringar in i den ena eller den andra kategorin. Man menade att beskattningen inte av principiella hänsyn borde läggas på ett sådant sätt att den försvårar praktiska försäkringsformer och att beskattningen alltså borde anpassas efter de försäkringsformer som utvecklas och inte tvärtom (prop. 1932:220 s. 125).

I anvisningspunkten finns i dag också en definition av pension som vi dock valt att placera i 10 kap. 6 §. Bestämmelsen om livränta i anvisningspunktens tjugoandra stycke har inget samband med pensionsförsäkring. Även den skulle kunna placeras i 10 kap. men vi menar att bestämmelsen över huvud taget inte behövs eftersom den täcks av bestämmelserna i 10 kap. 2 § och 11 kap. 1 §.

Vi har inte heller tagit med bestämmelsen i punkt 1 artonde stycket av anvisningarna till 31 § KL som säger att sådana förmåner från en kommun som inte utgår på grund av försäkring anses som kapitalförsäkring om de motsvarar vad som gäller för statens grupplivförsäkringar. Den bestämmelsen infördes år 1963 (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50). Bestämmelsen innebär att sådana förmåner är skattefria. Vi menar att bestämmelsen är överflödig eftersom detta syfte uppnås redan genom skattefriheten i 19 § första stycket fjärde ledet KL om skattefrihet för utbetalningar från arbetsgivare om utbetalningen motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring och inte väsentligt överstiger vad som gäller i statlig tjänst (11 kap. 15 § i förslaget).

Bestämmelserna om pensionssparkonton dvs. sparande utan försäkringsinslag, infördes i lagen i punkt 3 av anvisningarna till 31 § KL år 1993 i samband med reglerna om individuellt pensionssparande (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till nedanstående förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1932 De särskilda bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 31 § infördes, prop. 1932:220, bet. 1932:BevU42, SFS 1932:291

1950 Folkpension kom till, SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308

1960 Ändringar avseende bl.a. ålderspension och efterlevandepension, prop. 1960:28, bet. 1960:BevU8, SFS 1960:43

1975 Försäkringsbelopp skulle i princip få betalas ut bara till den försäkrade, den efterlevande maken och i vissa fall till barn. Ny indelning i ålders, efterlevande och invalidpension samt definition av tjänstepension, SOU 1975:21, prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347

1980 Ändringar avseende bl.a. tjänstepensionsförsäkring, Ds B 1978:13, prop. 1979/80:68, bet. 1979/80:SkU22, SFS 1980:71

1993:1 Det individuella pensionsparandet infördes, Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938

1993:2 Ändringar avseende bl.a. åldersgräns för pension till efterlevande barn samt återköp, prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1542.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Pensionsförsäkring m.m.

Pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring

2 §

Den grundläggande definitionen av pensionsförsäkring (P-försäkring) finns i dag i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL men nästan hela anvisningspunkten innehåller kvalitativa villkor för en pensionsförsäkring. Genom *första meningen* markerar vi nu vilka av kapitlets paragrafer som innehåller dessa kvalitativa villkor. Definitionens ursprung infördes i punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL år 1932 men har ändrats vid flera tillfällen.

Att en livförsäkring som inte uppfyller de kvalitativa kraven i anvisningspunkten automatiskt enligt KL blir att betrakta som en kapitalförsäkring är hämtat från punkt 1 artonde stycket första meningen av anvisningarna till 31 § KL som kom till år 1950. Fram till år 1976 kunde en försäkring vara uppdelad på en K-försäkringsdel och en P-försäkringsdel.

3 §

Bestämmelsen i *första stycket* om att en pensionsförsäkring under vissa förutsättningar kan anses som en kapitalförsäkring är i dag placerad i punkt 1 nittonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. En liknande bestämmelse infördes år 1950.

Att en premiebefrielseförsäkring följer sin huvudförsäkring är hämtat från punkt 1 tjugonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelsen infördes år 1950.

4 §

Bestämmelsen att en pensionsförsäkring måste vara meddelad i Sverige är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL. Ursprungligen spelade det ingen roll om försäkringen var meddelad i en utländsk försäkringsrörelse eller inte. Begränsningen kom till år 1969 (Stencil 1969 Fi 1969:9, prop. 1969:162, bet. 1969:BeU75, SFS 1969:754). Bestämmelsen om att skattemyndigheten kan förklara att även en utländsk försäkring skall anses som en pensionsförsäkring är hämtad från anvisningspunktens sjuttonde stycke där den infördes år 1980. Även före år 1980 kunde dock dispens medges under vissa förutsättningar. Bestämmelser om detta fanns i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till 1969 års lagstiftning. Sedan år 1991 är skattemyndigheten första instans (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:180).

5 §

Vilka förmåner en pensionsförsäkring får medföra framgår i dag av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL. Ända sedan bestämmelserna infördes år 1932 har liknande krav ställts upp. De ändrades år 1950. År 1972 gjordes ytterligare ändringar så att särskild tilläggspension (STP) som grundar sig på överenskommelser mellan Svenska Arbetsgivarföreningen och Landsorganisationen i Sverige, skulle anses som pensionsförsäkring (prop. 1972:77, bet. 1972:SkU27, SFS 1972:254). År 1975 ändrades definitionen så att bara ålderspension, invalidpension (sjukpension) och efterlevandepension uppfyllde de kvalitativa villkoren. Beteckningen invalidpension byttes mot sjukpension år 1993 (1993:2).

6 §

Definitionen av vem som avses med begreppet *försäkrad* är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL och kom till år 1975.

Tjänstepensionsförsäkring

7 §

Den grundläggande definitionen av vad som avses med tjänstepensionsförsäkring är i dag placerad i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL. Definitionen kom till år 1975.

Att även en försäkring som tagits av den avlidnes arbetsgivare till förmån för de efterlevande anses som tjänstepensionsförsäkring infördes i andra stycket år 1980. Bestämmelsen ändrades år 1987 (Ds Fi 1985:13 och 1986:27, prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU14, SFS 1987:1205).

Den försäkrade

8 §

Vilka som kan vara försäkrade är hämtat från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL som kom till år 1975.

Uttrycket sambo i 8, 12 och 24 §§ omfattar på grund av den definition av detta begrepp som vi utformat i 2 kap. 21 § även homosexuella sambor. Detta regleras i dag i lagen (1987:813) om homosexuella sambor. Eftersom tillämpningen av bestämmelserna i anvisningspunktens tredje stycke inte utsträckts till homosexuella sambor, behövs det ett uttryckligt undantag i 8 § andra stycket.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om att ett dödsbo kan teckna försäkring i vissa fall infördes år 1980. År 1993 (1993:2) höjdes åldersgränsen från 16 år till 20 år.

Ålderspension

9 och 10 §§

Bestämmelserna om ålderspension är hämtade från punkt 1 fjärde–sjunde styckena av anvisningarna till 31 § KL. Alltsedan år 1932 har ålderspension funnits med i anvisningspunkten. År 1960 ändrades bestämmelserna bl.a. så att försäkringar med kortare utbetalningstid skulle kunna omfattas. De fick i stort sett sin nuvarande utformning

år 1975. Att den som förtidspensioneras kan få möjlighet att ta ut ålderspension redan före 55 års ålder utan dispens infördes år 1993 (1993:2).

Vi har markerat att förmånstagarförordnandet skall vara oåterkalleligt.

Sjukpension

11 §

Bestämmelserna om sjukpension, före år 1993 (1993:2) invalidpension är i dag placerade i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. Alltsedan år 1932 har invalidpension definierats där.

Vi har markerat att förmånstagarförordnandet skall vara oåterkalleligt.

Efterlevandepension

12 och 13 §§

Bestämmelserna om efterlevandepension finns i dag i punkt 1 nionde–elfte styckena av anvisningarna till 31 § KL. De viktigaste ändringarna skedde år 1960.

Vi har markerat att förmånstagarförordnandet skall vara oåterkalleligt.

Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder

14 §

Bestämmelsen om att man, när det gäller kraven på att vissa pensioner skall uppgå till samma eller stigande belopp, skall bortse från förändringar av försäkringsbeloppen som beror på kursutvecklingen av fondandelar är hämtad från punkt 1 tjugotredje stycket av anvisningarna till 31 § KL. Stycket infördes år 1989 (Ds 1989:35, prop. 1989/90:34, bet. 1989/90:NU14, SFS 1989:1080) som en följd av ändringar i försäkringsrörelselagen (1982:713). Dessa innebar bl.a. att försäkringstagaren efter eget val kunde låta sina tillgodohavanden placeras i särskilda aktiefonder, s.k. försäkringspremiefonder.

Försäkringsavtalets utformning

15 §
Bestämmelserna om hur försäkringsavtalet skall utformas finns i dag i punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna kom till år 1975.

Överlåtelse

16 §
Förutsättningarna för att en pensionsförsäkring skall få överlåtas är i dag intagna i punkt 1 trettonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. De kom till år 1975.

Återköp

17 §
Bestämmelserna om återköp är hämtade från punkt 1 femtonde och sextonde styckena av anvisningarna till 31 § KL. De infördes år 1975 och fick sin nuvarande utformning år 1993 (1993:2).

Avskattning av pensionsförsäkring

18 §
Bestämmelsen om avskattning när försäkringar inte längre uppfyller kraven för pensionsförsäkring är hämtade från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelsen om beskattningstidpunkten är hämtad från punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. Bestämmelserna kom till år 1995 (prop. 1994/95:187, bet. 1994/95:SkU31, SFS 1995:853).

Pensionssparkonto

19 och 20 §§
Definitionen av pensionssparavtal m.m. och kravet att pensionssparinstitutet skall finnas i Sverige är hämtade från punkt 3 första och andra styckena av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna infördes år 1993 (1993:1).

Utbetalning från pensionssparkonto

21 §
Bestämmelserna om utbetalning från pensionssparkonto är hämtade från punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL. De infördes år 1993 (1993:1).

Ålderspension

22 och 23 §§
Bestämmelserna om ålderspension har i dag sin placering i punkt 3 fjärde och sjätte styckena av anvisningarna till 31 § KL. De infördes år 1993 (1993:1).

Efterlevandepension

24 och 25 §§
Bestämmelserna om efterlevandepension har hämtats från punkt 3 sjunde–nionde styckena av anvisningarna till 31 § KL. Det kom till år 1993 (1993:1). Det sista stycket justerades senare samma år (1993:2).

Sparande i fondpapper m.m.

26 §
Att man i vissa fall bortser från kursfluktuationer när det gäller kravet på att ålders och efterlevandepension skall utgå med samma eller stigande belopp är i dag placerat i punkt 3 trettonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelsen kom till år 1993 (1993:1).

Pensionssparavtalets utformning

27 §
Bestämmelserna om hur pensionssparavtalet skall utformas finns i dag i punkt 3 tionde stycket av anvisningarna till 31 § KL. De kom till när anvisningspunkten infördes år 1993 (1993:1).

Överlåtelse av pensionssparkonto

28 §
Förutsättningarna för att rätt till medel på pensionssparkonto skall få överlåtas är i dag placerade i punkt 3 elfte och tolfte styckena av anvisningarna till 31 § KL. De infördes när anvisningspunkten kom till år 1993 (1993:1).

Avslutning av konto i förtid

29 §
Förutsättningarna för att medel från pensionssparkonto skall få betalas ut i förtid är hämtade från punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 31 § KL. Punkten 2 infördes år 1993 (1993:2) och resten av lagrummet när anvisningspunkten kom till år 1993 (1993:1).

Avskattning av pensionssparkonto

30 §
I paragrafen finns bestämmelserna om avskattning av medel på pensionssparkonto och en definition av vad som i detta sammanhang avses med "behållning på pensionssparkonto". Bestämmelserna är hämtade från 32 § 1 mom. första stycket j och andra stycket KL. De infördes år 1993 (1993:1).

I *tredje stycket* har vi lagt bestämmelserna om beskattningstidpunkten. De är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL och infördes år 1993 (1993:1).

I 10 kap. 3 § anges att det avskattade beloppet behandlas som tjänst.

Överklagande

31 §
Bestämmelsen är hämtad från punkt 1 tjugofjärde stycket och punkt 3 fjortonde stycket av anvisningarna till 31 § KL där den infördes år 1980. Fram till år 1991 var Riksskatteverket första instans när det gällde dispenser (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:180). Bestämmelsen kompletterades år 1993 (1993:1).

54 kap. Pensionssparavdrag

Kapitlet innehåller definitionen av pensionssparavdrag samt de närmare bestämmelserna om avdrag för premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton såväl i inkomstslaget näringsverksamhet som i form av allmänt avdrag. De grundläggande bestämmelserna finns för näringsverksamhet i 16 kap. 31 § och för allmänna avdrag i 57 kap. 9–11 §§. I kapitlet finns också bestämmelser om gränsdragningen mellan pensionssparavdrag som allmänt avdrag och i näringsverksamhet.

Vad som avses med pensionsförsäkring och pensionssparkonto framgår av 53 kap.

För att undvika upprepningar eller hänvisningar har vi utformat gemensamma bestämmelser för pensionsförsäkringar och pensionssparkonton.

Bakgrund

Sedan KL:s tillkomst har avdrag medgetts för premier för pensionsförsäkringar. Ursprungligen fanns bestämmelserna enbart i 46 § 2 mom. KL men den närmare regleringen flyttades år 1986 över till sin nuvarande placering i punkt 6 av anvisningarna (prop. 1985/86:130, bet. 1985/86:SkU40, SFS 1986:507). Bestämmelserna har ändrats bl.a. år 1975 då avdragsrätten begränsades, år 1991 då bestämmelserna i stort sett fick sin nuvarande utformning och senast år 1995 när basbeloppsavdraget halverades (förarbeten, se nedan).

Bestämmelserna om avdrag för individuellt pensionssparande är hämtade från punkt 7 av anvisningarna till 46 § KL. De infördes år 1993 (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1973 Möjlighet att utnyttja avdrag vid senare taxering infördes, DsFi 1972:10, prop. 1973:120, bet. 1973:SkU35, SFS 1973:374

1975 Avdragsrätten begränsades genomgripande, SOU 1975:21, prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347

1980 Utökade dispensmöjligheter, DsB 1978:13, prop. 1979/80:68, bet. 1979/80:SkU22, SFS 1980:71

1991 Anpassning till 1990 års skatteform, prop. 1990/91:166, bet. 1991/92:SkU29, SFS 1991:692

1993 Individuellt pensionssparande infördes, Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938

Kommentar till paragraferna

1 §

Första stycket inleder kapitlet och anger dess innehåll. Termen *pensionssparavdrag* är ny.

Bestämmelsen i *andra stycket* om att avdrag inte får göras i fråga om en tjänstepensionsförsäkring som ägs av arbetsgivare är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 6 KL. Den infördes år 1975. *Andra meningen* har utformats som en hänvisning.

2 §

Bestämmelsen i *första stycket första strecksatsen* om att avdrag får göras bara i fråga om sådana försäkringar som den skattskyldige äger är hämtad från punkt 6 första stycket av anvisningarna till 46 § KL. Förutsättningen att den skattskyldige skall vara ägare till försäkringen kom till år 1973 när rätten till avdrag för avgifter för försäkringar som ägdes av den skattskyldiges make togs bort. Bestämmelsen i *andra strecksatsen* om inbetalning på eget pensionssparkonto är hämtad från punkt 7 av anvisningarna till 46 § KL. Den infördes år 1993.

Bestämmelsen i *andra stycket* om avdragsförbud när en försäkring förvärvats genom bodelning under bestående äktenskap är hämtad från punkt 6 första stycket av anvisningarna till 46 § KL. Den kom till år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1542).

Beräkning av pensionssparavdrag

3 §

Bestämmelsen om hur beräkningen görs är ny men har sin grund i punkt 6 andra stycket andra ledet första meningen samt första meningen efter strecket av anvisningarna till 46 § KL.

Avdragsgrundande inkomster
Flera näringsverksamheter

4–6 §§
Bestämmelserna om beräkningen av den avdragsgrundande inkomsten och avdragstaken är hämtade från punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 46 § KL. En avdragsbegränsning infördes år 1975. Bestämmelserna justerades år 1978 (DsB 1977:7, prop. 1977/78:64, bet. 1977/78:SkU46, SFS 1978:187) och senare samma år utökades de till att omfatta även sjöinkomster (prop. 1978/79:50, SkU19, SFS 1978:913). Bestämmelserna fick i stort sett sin nuvarande utformning år 1991 då underlaget för beräkningen av och nivån för avdraget ändrades till följd av 1990 års skattereform. År 1995 (prop. 1994/95:203, bet. 1994/95:SkU28, SFS 1995:919) halverades basbeloppsavdraget.

Avdrag ett senare beskattningsår

7 §
Bestämmelsen om förskjutning av ett avdrag till följande år kom till år 1975. Den är hämtad från punkt 6 fjärde stycket av anvisningarna till 46 § KL.

Dispens

Tjänst
Näringsverksamhet som upphör

8–11 §§
Bestämmelserna om att dispens kan beviljas i vissa fall är hämtade från punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 46 § KL. De infördes år 1975 i samband med att avdragsrätten begränsades. Kopplingen till företag där den skattskyldige har bestämmande inflytande kom till år 1976 (Ds Fi 1976:6, prop. 1976/77:48, bet. 1976/77:SkU14, SFS 1976:1099).

Bestämmelsen om att avgångsvederlag skall beaktas kom till år 1980.

År 1991 anpassades reglerna till skattereformen.

Dödsbon

12 §

Bestämmelsen om dispens när ett dödsbo fått rätt att teckna pensionsförsäkring är hämtad från punkt 6 tredje stycket tionde meningen av anvisningarna till 46 § KL. Den infördes år 1980.

Avdrag i inkomstslag eller allmänt avdrag

13 §

Paragrafen innehåller huvudregeln om i vilken utsträckning pensionssparavdraget skall göras i inkomstslaget näringsverksamhet respektive som allmänt avdrag. Innehållet är hämtat från punkt 21 av anvisningarna till 23 § och 46 § 2 mom. tredje stycket KL. Att en enskild näringsidkares avdrag för avgifter för pensionsförsäkringspremier skall göras i näringsverksamhet var en av nyheterna i 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650). Tillägget avseende avdragsgrundande kapitalinkomster kom till år 1991.

14 §

Bestämmelsen om fördelning av det s.k. basbeloppsavdraget är hämtad från punkt 6 andra stycket tredje meningen efter strecket av anvisningarna till 46 § KL. Den infördes år 1991.

15 §

Bestämmelsen om att pensionssparavdraget i vissa fall skall göras i inkomstslaget kapital är hämtad från punkt 6 sjätte stycket av anvisningarna till 46 § KL. Den infördes år 1991.

Begränsning av pensionssparavdrag som allmänt avdrag

16 §

Bestämmelsen om att ett avdrag inte får leda till underskott och möjligheten att utnyttja avdraget vid senare taxeringar kom till år 1973. Den är hämtad från punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 46 § KL.

AVD. X ÖVRIGA GEMENSAMMA BESTÄMMELSER

Avdelningen innehåller de två kvarstående kapitel som berör flera inkomstslag. Först kommer ett kapitel om familjebeskattning och därefter ett om värdering av intäkter i annat än pengar.

55 kap. Familjebeskattning

I detta kapitel har vi samlat de bestämmelser som finns om inkomstuppdelning mellan makar samt mellan föräldrar och barn i 20 §, punkt 2 av anvisningarna till 20 §, punkt 30 av anvisningarna till 23 §, punkt 13 av anvisningarna till 32 § och anvisningarna till 52 § KL samt i ExmL och RFL.

I 52 § 1 mom. KL och 11 § 1 mom. SIL finns bestämmelser om att äkta makar som under beskattningsåret levt tillsammans taxeras var och en för sin inkomst. Bestämmelsen i KL har funnits med sedan lagens tillkomst, dock till år 1976 med tillägget att mannen därutöver taxerades för boets gemensamma inkomst. Hela lagen är uppbyggd efter principen att den som har en inkomst blir beskattad för denna. Vi har därför valt att inte ta med en sådan bestämmelse i IL.

De bestämmelser som har samlats i detta kapitel berör olika inkomstslag. Ett alternativ till att föra samman bestämmelserna på detta sätt är att fördela dem på de olika inkomstslagen. Mot detta talar emellertid att en inkomst i vissa fall kan hamna i olika inkomstslag beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Som exempel kan nämnas att en medhjälpande make i ett fåmanshandelsbolag skall redovisa inkomst från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet om han är delägare i handelsbolaget, medan inkomsten skall tas upp i inkomstslaget tjänst om han inte är delägare. I ett annat fall – fördelningen i punkt 30 av anvisningarna till 23 § KL och i 2 § nedan – är avdragsrätten och skyldigheten att redovisa inkomst avhängiga av varandra och där hamnar förälderns avdrag och barnets inkomst i olika inkomstslag. Vi har därför funnit att det är lämpligast att samla dessa bestämmelser i ett kapitel, som placeras i en avdelning som är gemensam för flera inkomstslag.

Bakgrund

Redan vid KL:s tillkomst infördes en bestämmelse med avdragsförbud för värdet av arbete som utförts av den skattskyldige, andre

maken eller hemmavarande barn under 16 år. Det innebar att den ena av makarna beskattades för all inkomst från en verksamhet.

År 1976 (1976:1, förarbeten, se nedan) infördes bestämmelser om fördelning av inkomsten mellan makar som deltagit tillsammans i en näringsverksamhet. Hur uppdelningen mellan makarna skall göras är beroende bl.a. av deras ställning i verksamheten samt av ägandeförhållandena. Samtidigt infördes begränsningar i avdragsrätten för lön till egna barn.

Samma år (1976:2, förarbeten, se nedan) infördes särskilda bestämmelser om inkomstuppdelningen mellan makar och barn i fåmansföretag.

Viktigare ändringar

Begreppen makar och barn definieras i 2 kap. 20 och 22 §§. Där har vi föreslagit ändringar som påverkar tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel.

När det gäller barn har vi i definitionen inte tagit med bestämmelsen i 65 § första stycket KL om att ett barns ålder skall bedömas efter förhållandena den 1 november året näst före taxeringsåret. I stället får det framgå vad som avses med en viss ålder av de bestämmelser som innehåller regler för barn. I detta kapitel föreskrivs att bestämmelserna gäller i fråga om arbete som utförs av barn som har eller som inte har fyllt 16 år. Det avgörande är då om barnet har fyllt 16 år när arbetet utförs.

När det gäller makar har vi i definitionen inte tagit med bestämmelserna i 65 § KL med anvisningspunkter om när två gifta personer skall behandlas som gifta i olika avseenden eller bestämmelserna i 52 § 2 mom. KL om att äkta makar som levt åtskilda skall anses som av varandra oberoende skattskyldiga. I stället får det civilrättsliga makebegreppet vara avgörande, dvs. två makar skall anses som makar från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses. Sådana personer som lever tillsammans utan att vara gifta men som har varit gifta tidigare eller har eller har haft gemensamma barn, skall enligt vårt förslag behandlas som makar från den dag de börjar leva tillsammans till den dag sammanlevnaden upphör.

Se vidare i kommentarerna till 2 kap. 20 och 22 §§.

Däremot har vi inte föreslagit några ändringar i fråga om vilken inkomst som får fördelas mellan makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet. Se vidare i kommentaren till 7 §.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1976:1 Bestämmelser om fördelning av inkomst mellan makar infördes, DsFi 1975:10, prop. 1975/76:77, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:67

1976:2 Bestämmelser om fåmansföretag infördes, SOU 1975:54, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85

1976:3 Ändrade bestämmelser om makar som gemensamt deltar i enskild näringsverksamhet, prop. 1976/77:41, bet. 1976/77:SkU12, SFS 1976:1094

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

1 §

Bestämmelsen anger kapitlets innehåll.

Vi använder uttrycket "ersättningar för utfört arbete" genomgående i detta kapitel. Därmed avses alla former av ersättningar för utfört arbete, såsom lön, naturaförmåner eller periodiska betalningar till tidigare anställda.

Enskild näringsverksamhet samt inkomstslagen tjänst och kapital

Ersättning till barn

2 §

I *första stycket* finns ett förbud att dra av ersättning för arbete som utförs av den skattskyldiges *barn under 16 år* eller värdet av barnets arbetsinsats. I KL är motsvarande förbud placerat i två olika bestämmelser. För det första finns det en bestämmelse i 20 § KL med förbud att dra av värdet av barnets arbetsinsats. Bestämmelsen har funnits där sedan KL:s tillkomst. För det andra finns det ett förbud i inkomstslaget näringsverksamhet mot avdrag för lön och underhåll till

skattskyldigs barn som inte har fyllt 16 år. Det är placerat i punkt 30 av anvisningarna till 23 § KL. Det har alltid funnits motsvarande bestämmelser i KL, från början placerade i 22 § 1 mom. i fråga om inkomst av jordbruksfastighet och i 29 § 1 mom. i fråga om inkomst av rörelse. Bestämmelserna flyttades över till punkt 1 av anvisningarna till 22 § och punkt 11 av anvisningarna till 29 § KL år 1972 (prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741) och sedan vidare till punkt 30 av anvisningarna till 23 § KL genom 1990 års skattereform.

I 20 § KL används uttrycket "i den skattskyldiges förvärvsverksamhet". Det skulle kunna tyda på att förbudet bara gäller för inkomster som ingår i den taxerade förvärvsinkomsten, dvs. i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet (se 47 § KL). Uttrycket har använts sedan KL kom till och då torde man ha avsett alla inkomstslag. Det finns inget som tyder på att man velat ändra detta i 1990 års skattereform, då uttrycket taxerad förvärvsinkomst infördes i 47 § KL. Vi utgår därför ifrån att bestämmelsen gäller i alla inkomstslag. Eftersom bestämmelsen med avdragsförbud i inkomstslaget näringsverksamhet inte avser inkomster i handelsbolag, skriver vi att bestämmelsen gäller "i enskild näringsverksamhet eller i inkomstslagen tjänst och kapital".

När det gäller *barn som har fyllt 16 år* infördes begränsningar i avdragsrätten första gången år 1938 (prop. 1938:258, bet. 1938:BevU32, SFS 1938:368). Dessa har sedan ändrats ett flertal gånger. Bestämmelserna har varit placerade tillsammans med bestämmelserna i fråga om barn under 16 år. År 1976 (1976:1) togs det för första gången in en begränsning att avdraget för ersättning inte får överstiga marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen. Begränsningen placerades då i punkt 2 av anvisningarna till 20 §, där den fortfarande finns kvar, och i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL. Hur bestämmelserna i den sistnämnda anvisningspunkten sedan placerades om framgår av kommentaren ovan angående barn under 16 år.

Före år 1976 var bestämmelserna begränsade till barn under 18 år och till hemmavarande barn. År 1976 (1976:1) togs dessa begränsningar bort.

I *andra stycket* finns bestämmelser om att barnet inte skall ta upp ersättningen som intäkt om föräldern inte har fått dra av motsvarande kostnad. En sådan bestämmelse finns i dag i punkt 30 av anvisningarna till 23 § KL. Detta har varit uttryckligen reglerat sedan år 1972 (prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741), då med placering i punkt 1 av anvisningarna till 22 § i fråga om inkomstslaget jordbruksfastighet och i punkt 11 av anvisningarna till 29 § KL i

fråga om inkomstslaget rörelse. Sin nuvarande placering fick bestämmelsen genom 1990 års skattereform.

Det finns däremot inte någon bestämmelse i dag om att detta gäller för ersättningar som föräldrarna vägrats avdrag för i inkomstslaget tjänst eller kapital. Det är dock sannolikt avsikten att detta skall gälla samtliga sådana ersättningar. Vi har därför utformat bestämmelsen så att den gäller generellt.

Ersättning till make

3 §

Bestämmelsen med förbud att dra av ersättning för makens arbetsinsats eller värdet av makens arbetsinsats kommer från 20 § KL. Förbudet har funnits med i KL sedan lagens tillkomst.

Liksom när det gäller motsvarande förbud i fråga om barn föreskriver vi att detta skall gälla "i enskild näringsverksamhet eller i inkomstslagen tjänst och kapital". För motiven till detta, se kommentaren till 2 §.

I *andra stycket* har vi tagit in en bestämmelse om att den ersättning till en make som inte skall dras av enligt första stycket inte skall tas upp av den mottagande maken. Någon sådan uttrycklig bestämmelse finns inte i dag i fråga om makar. Däremot finns det en motsvarande bestämmelse i fråga om barn, se 2 § andra stycket. Detsamma gäller naturligtvis i fråga om makar och eftersom det är lämpligt med en enhetlig reglering tar vi med ett sådant stycke också i denna paragraf.

Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet

4 §

Bestämmelsen är en introduktion till 6–11 §§. Dessa paragrafer kommer från anvisningarna till 52 § KL. Bestämmelserna kom till år 1976 (1976:1) och gällde då i inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse.

Vi har fört in att detta gäller i enskild näringsverksamhet. Bestämmelserna gäller inte om verksamheten utövas i aktiebolag eller handelsbolag (prop. 1975/76:77 s. 42).

5 §

I paragrafen definieras vad som avses med *företagsledande make* och *medhjälpande make*. Bestämmelserna kommer från andra stycket av

anvisningarna till 52 § KL. Någon materiell ändring har inte skett sedan bestämmelsen infördes år 1976 (1976:1).

Begreppet "företagsledande make" är nytt. I dagens lagtext används uttrycket "maken kan anses ha en ledande ställning". Uttrycket påminner om uttrycket företagsledare, som används i fåmansföretagssammanhang. Det har påpekats – bl.a. i prop. 1989/90:110 s. 604 – att de uttalanden som gjordes i prop. 1975/76:77 s. 67 f. om gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälparfall är vägledande både i direktägd verksamhet och i fåmansföretag där båda makarna är verksamma. Det kan därför vara lämpligt att ha liknande uttryck.

Verksamhet med en företagsledande och en medhjälpande make

6 §

Bestämmelsen om att den företagsledande maken beskattas för hela verksamheten – med de inskränkningar som anges senare – kommer från andra stycket av anvisningarna till 52 § KL. Bestämmelsen infördes år 1976 (1976:1) och har sedan inte ändrats materiellt.

7 §

Bestämmelsen om att den medhjälpande maken får ta upp en del av inkomsten från näringsverksamheten kommer från tredje stycket av anvisningarna till 52 § KL. När bestämmelsen infördes år 1976 (1976:1) var fördelningen av inkomsten obligatorisk. Genom ändring samma år (1976:3) blev uppdelningen frivillig. När bestämmelserna infördes skulle fördelning göras bara om den medhjälpande maken arbetade ett visst antal timmar i verksamheten. Detta krav ändrades vid några tillfällen och togs sedan bort vid 1990 års skattereform.

Det har diskuterats vilken inkomst det är som får fördelas. I tredje stycket av anvisningarna till 52 § KL står att det som får hänföras till medhjälpande make är "en del av hela inkomsten av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdrag för avsättning för egenavgifter". I sjätte stycket av samma anvisningspunkt står att den skattskyldiges inkomst av förvärvskällan är lika med det som belöper på honom enligt anvisningspunkten minskat med hans del av avsättning för egenavgifter. Efter den ändring av förvärvskälleindelningen som skett genom 1990 års skattereform och därefter (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541) är frågan bl.a. om det som skall fördelas är inkomsten i den gemensamma verksamheten eller inkomsten i hela

förvärvskällan (om den företagsledande maken också bedriver annan näringsverksamhet där den andre maken inte är medhjälpande).

Det finns ytterligare oklarheter. Av bestämmelserna i anvisningspunkten (bl.a. i sjätte stycket) framgår att det som skall fördelas är slutresultatet, bara med undantag för avsättning för egenavgifter. Bestämmelsen i tredje stycket om att det är inkomsten enligt SIL före avdrag för avsättning för egenavgifter som skall fördelas liksom bestämmelserna i sjätte stycket kom till år 1976 (1976:3). De största ändringarna gjordes i utskottet. I utskottsbetänkandet (s. 26 f.) finns ett resonemang om vad man då avsåg skulle ingå i den inkomst som skulle fördelas. Att det är slutresultatet enligt SIL som skall fördelas tyder på att avsättningar och återföringar av expansionsfonder, räntefördelning, underskottsavdrag m.m. skall påverka resultatet innan fördelningen görs. Detta överensstämmer inte med de bestämmelser om expansionsfonder och räntefördelning som vi har tagit in i 11 § nedan. Bestämmelserna om sådana avdrag och intäkter har kommit efter utformningen av anvisningarna till 52 § KL. Av förarbetena till dessa nyare bestämmelser framgår inte om det har övervägts några ändringar i anvisningarna till 52 § KL. Vi anser dock att det är en för omfattande fråga för oss att överväga sådana ändringar. Vi försöker därför bara att återge det som gäller i dag med de ändringar som behövs på grund av vår bearbetning. Vi har valt uttrycket att det som fördelas är "en del av överskottet av näringsverksamheten, beräknat utan avdrag för avsättning för egenavgifter". Att vi har tagit bort uttrycket *förvärvskällan* beror på att vi generellt i inkomstslaget näringsverksamhet utgår från att det som regleras avser en förvärvskälla – eller en näringsverksamhet, som vi uttrycker det i IL – och det över- eller underskott som räknas fram enligt 14 kap. 23 § avser hela förvärvskällan/näringsverksamheten. Avsikten är således inte att ändra innehållet i dagens bestämmelser.

8 §

Bestämmelsen om att medhjälpande make får ta upp en del av inkomsten som motsvarar skälig ränta på kapital som han satsat i näringsverksamheten kom till år 1976 (1976:1). Bestämmelsen är i dag placerad i fjärde stycket av anvisningarna till 52 § KL.

9 §

I sjätte stycket av anvisningarna till 52 § KL finns en bestämmelse om vad som utgör respektive makes inkomst av förvärvskällan, nämligen det som belöper på maken enligt bestämmelserna i anvisningspunkten minskat med hans avdrag för avsättning för egenavgifter. Bestämmelsen gäller såväl när ene maken är företagsledande make och den andre

är medhjälpande som vid gemensamt bedriven verksamhet. Den lades till år 1976 (1976:3).

Bestämmelsen är svårförenlig med bestämmelserna om förvärvskällor i 18 § KL efter de ändringar som gjorts sedan skattereformen, se kommentaren till 7 § ovan. Vad det kan finnas anledning att reglera är att när det gäller sådan verksamhet som avses i 6 §, skall vardera maken göra sitt eget avdrag för avsättning för egenavgifter efter det att inkomsten är fördelad. En bestämmelse med det innehållet finns i punkt 19 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Vi tar in den bestämmelsen här, men utelämnar bestämmelserna i sjätte stycket av anvisningarna till 52 § KL. Hur beräkningen av respektive makes över- eller underskott av näringsverksamheten skall ske, får i stället lösas genom tillämpning av bestämmelserna i 14 kap.

Gemensamt bedriven verksamhet

10 §

Bestämmelsen om att makar som bedriver verksamheten gemensamt skall fördela inkomsten kommer från femte stycket av anvisningarna till 52 § KL. Att en verksamhet skall anses gemensamt bedriven om ingen av makarna är företagsledare framgår av anvisningarnas andra stycke. Bestämmelsen kom till år 1976 (1976:1) och har inte ändrats sedan dess.

Expansionsfond och räntefördelning

11 §

Här har vi placerat de bestämmelser som finns om makar i 7 § andra stycket ExmL och 11 § RFL. Bestämmelserna infördes år 1993 (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536 och 1993:1537).

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

12 §

Bestämmelserna om vem som skall ta upp ersättning till barn för arbete som utförs i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kommer från punkt 13 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL. De kom till år 1976 (1976:2) och ändrades samma år (1976:3) och vid 1990 års skattereform.

Bestämmelsen i *tredje stycket* har vi lagt till eftersom det i andra stycket, liksom i 2 §, inte finns någon övre åldersgräns. Vi utgår ifrån att avsikten inte har varit att det skall ske en fördelning till föräldrarna om också barnet är företagsledare.

13 §

Bestämmelserna om inkomstuppdelning mellan makar i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag kommer från punkt 13 första och andra styckena av anvisningarna till 32 § KL. Bestämmelserna kom till samtidigt med de bestämmelser om föräldrar och barn som har placerats i 12 § och har ändrats vid samma tillfällen, se kommentaren ovan. Från början krävdes att den make som inte hade en ledande ställning utförde en viss arbetsinsats, men kraven mildrades och togs bort år 1990.

Liksom bestämmelserna i 6–9 §§ gäller de bara om den ena maken är företagsledare och den andre maken inte är det.

14 §

Bestämmelsen om hur inkomsterna i ett fåmanshandelsbolag skall fördelas kommer från punkt 13 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Förarbeten, se kommentaren till 12 §. Före 1990 års skattereform hade man i praxis ansett att bestämmelserna bara var tillämpliga vid fördelning av arbetsinkomst. År 1990 gjordes en ändring för att utsträcka tillämpningsområdet (prop. 1989/90:110 s. 604). Vi har försökt att uttrycka det klarare än i dag.

Vi har uttryckt bestämmelserna så att de gäller vid beräkningen av "överskott eller underskott från handelsbolaget". Före ändringen år 1990 föreskrevs det i lagtexten att bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna skall iakttas. Där står att bl.a. delägare i handelsbolag skall hänföra inkomst från bolaget inte till intäkt av tjänst utan till det inkomstslag bolagets inkomst avser. Det gäller naturligtvis utan en särskild hänvisning till bestämmelsen. Den bestämmelsen har vi placerat i 10 kap. 5 §.

För kommentar till *tredje stycket*, se 12 § tredje stycket ovan.

56 kap. Värdering av intäkter i annat än pengar

I detta kapitel finns bestämmelser om hur kost-, bil-, rese- och ränteförmåner och andra förmåner i annat än kontanter skall värderas. Kapitlet innehåller även vissa justeringsregler.

Bakgrund

De flesta bestämmelserna är hämtade från 42 § KL och dess anvisningar men här finns även bestämmelser från punkt 3 andra stycket och punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL. Att värderingen skall ske med utgångspunkt i *ortens pris* har varit en ledstjärna sedan KL:s tillkomst men år 1990 (förarbeten, se nedan) infördes begreppet *marknadsvärde* i andra stycket för att markera att det inte var fråga om någon försiktighetsprincip. I princip innebar detta bara att praxis kodifierades. Samtidigt ersattes *naturaförmån* med *förmån* som en anpassning till bl.a. lagen (1962:381) om allmän försäkring. Bestämmelserna har sedan KL:s tillkomst ändrats bl.a. genom införandet av särskilda värderingsregler för bil-, kost-, ränte- och reseförmån. Indelningen av anvisningarna till 42 § i punkter gjordes år 1987 (förarbeten, se nedan) i samband med att beskattningen av naturaförmåner reglerades närmare.

Större ändringar

Bestämmelserna om värdering av bostadsförmån enligt ortens pris i 42 § första stycket KL och ur punkt 1 första stycket av anvisningarna till 42 § KL har vi inte tagit med eftersom de inte säger något utöver huvudprincipen. Bestämmelserna har i princip funnits med sedan KL:s tillkomst, men undantaget för bostäder utomlands och semesterbostäder infördes år 1993.

Vi tar inte heller med bestämmelsen i punkt 5 av anvisningarna till 42 § KL om förmåner i samband med förvärv av värdepapper. Dessa ger inte heller uttryck för något annat än huvudprincipen. De kom till för att korrigera utgången i RÅ 1986 ref. 36 (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1017).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1987 Närmare reglering av naturaförmåner, Ds Fi 1984:23, Ds Fi 1985:13, Ds Fi 1986:27, prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303

1990 Anknytningen till marknadsvärdet lagfästes, begreppet *natura* utmönstrades, 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

1992 Ändringar avseende kost- och räntefördmån, SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596

1993 Ändringar avseende bilförmån, SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515

Kommentar till paragraferna

1 §

Bestämmelserna i *första stycket* om värderingen är hämtad från 42 § KL. En motsvarighet har funnits med sedan lagen kom till.

Definitionen av marknadsvärde i *andra och tredje styckena* är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL.

Motsvarande bestämmelse har funnits med sedan KL kom till men år 1990 ersattes *naturaförmåner* med *förmåner* och *ortens pris* med *marknadspris*.

2 §

Bestämmelsen har utformats som en definition och hänvisning.

Kostförmån

3 §

Bestämmelsen i *första stycket* om värderingen av kostförmån är hämtad från punkt 3 första stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1992. Särskilda värderingsregler för kostförmån infördes i lagen år 1987. Vissa ändringar gjordes genom skattereformen år 1990.

Bestämmelsen i *andra stycket* om nedsättning av förmånsvärdet om den skattskyldige själv betalar för förmånen är hämtad från punkt 4 första stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den infördes år 1987.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om beräkningen när arbetsgivaren bidragit till en del av måltidskostnaden är i dag placerad i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den infördes år 1990.

Bilförmån

4–6 §§
Bestämmelserna om värdering av bilförmån är hämtade från punkt 2 av anvisningarna till 42 § KL. De fick sin nuvarande utformning år 1993. Särskilda regler för bilförmån infördes ursprungligen år 1977 (SOU 1977:3, prop. 1977/78:40, bet. 1977/78:SkU19, SFS 1977:1172) men avsåg då enbart fåmansföretagsledare. Mer allmänna regler infördes år 1986 (Ds Fi 1986:9, prop. 1986/87:46, bet. 1986/87:SkU9, SFS 1986:1199). År 1987 placerades bestämmelserna i den nuvarande anvisningspunkten. Anknytningen till basbeloppet infördes år 1990. År 1993 genomfördes omfattande ändringar.

År 1987 infördes också bestämmelsen om nedsättning av förmånsvärdet om den skattskyldige själv betalar för förmånen. Bestämmelsen är hämtad från punkt 4 första stycket av anvisningarna till 42 § KL.

Reseförmån med inskränkande villkor

7–9 §§
Bestämmelserna om särskild värdering av reseförmåner med inskränkande villkor är hämtade från punkt 6 av anvisningarna till 42 § KL. De infördes år 1996 (prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651).

Ränteförmån

10–12 §§
Bestämmelserna om värdering av förmåner i form av räntefria och lågförräntade lån är hämtade från punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL som infördes år 1990. Dessförinnan hade ränteförmåner i viss utsträckning beaktats inom ramen för den statliga s.k. tilläggsbeskattningen (10 § 6 mom. SIL). Bestämmelserna kompletterades med särskilda regler för lån i utländsk valuta samma år (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421). Den nuvarande utformningen kom till år 1992.

Justering av förmånsvärdet

13 §
Justeringsregeln för kost- och bilförmån är hämtad från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den infördes år 1987. Förtydligandet av vad som anses som synnerliga skäl infördes år 1993. Vi har här liksom i övrigt i IL använt *justera* i stället för nuvarande uttryck *jämka*.

14 §
Bestämmelsen om värderingen av en tjänstebostad är hämtad ur punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL. Bestämmelsen fanns med när KL kom till.

15 §
Den särskilda justeringsregeln för vissa förmåner under den skattskyldiges utbildning är i dag placerad i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den infördes år 1964 (prop. 1964:33, bet. 1964:BevU20, SFS 1964:70). Vi har tagit bort exemplifieringen som bl.a. särskilt utpekar vissa elevkategorier.

AVD. XI ALLMÄNNA AVDRAG OCH GRUNDAVDRAG

I denna avdelning finns bestämmelser om allmänna avdrag som skall göras från den skattskyldiges sammanlagda överskott av de olika inkomstslagen. Här regleras också grundavdrag för fysiska personer och ideella föreningar.

57 kap. Allmänna avdrag

Kapitlet innehåller bestämmelser om allmänna avdrag hämtade från 46 § 1 och 2 mom. KL med anvisningar. Den närmare regleringen av avdrag för premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton finns dock i 54 kap.

Vi har inte tagit med bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 46 § KL eftersom avdragsförbudet för levnadskostnader – redan i dag – framgår av 20 § KL, 9 kap. 2 § i förslaget.

I dag finns en regel om allmänna avdrag även i 4 § SIL men denna hänvisar bara till regleringen i KL. Nedan anges därför den nuvarande placeringen enbart genom själva grundstadgandet i KL.

Kommentar till paragraferna

1 §

Första stycket inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Andra stycket har utformats som en hänvisning.

Underskottsavdrag

2–4 §§

Sedan KL:s tillkomst har allmänt avdrag kunnat göras enligt bestämmelserna i 46 § 1 mom. KL för underskott i en verksamhet från överskott i andra (underskottsavdrag).

I 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650) slopades underskottsavdragen i 46 § 1 mom. KL. I stället infördes ett särskilt system avseende inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet som innebar att underskotten rullas framåt i verksamheten. I tjänst medgavs dock avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet avseende litterär och liknande verksamhet, 33 § 3 mom. KL. År 1993 överflyttades bestämmelserna i 33 § 3 mom. KL till 46 § 1 mom. KL i samband med att en möjlighet att kvitta underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet mot förvärvsinkomster som allmänt avdrag infördes i 46 § 1 mom. KL (SOU 1991:100, SOU 1992:67, SOU 1993:29 och Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541). Undantag gjordes för vissa närståendetransaktioner men år 1994 (Ds 1994:26, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:777) infördes en sådan möjlighet vid onerösa förvärv i vissa fall. Möjligheterna att kvitta underskott av nystartad verksamhet avskaffades emellertid hösten 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1855). År 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1624) återinfördes kvittningsmöjligheten, nu med en beloppsmässig begränsning. Därigenom erhöll 46 § 1 mom. KL sin nuvarande utformning.

I dag går det inte att med säkerhet utläsa ur 46 § 1 mom. andra stycket första meningen KL vad som gäller om den skattskyldige har nystartad verksamhet i både enskild näringsverksamhet och handelsbolag. Lagtexten ger närmast uttryck för att beloppsgränsen gäller särskilt för varje verksamhet. Vi förutsätter dock att meningen är att man inte skall få avdrag med mer än sammanlagt 100 000 kr och har utformat lagtexten i enlighet med det.

I dag anges i 46 § 1 mom. andra stycket andra meningen KL att avdrag inte medges enligt KL för underskott som ett visst år översti-

ger 100 000 kronor. Bestämmelsen kan synas överflödig, eftersom det ändå blir en följd av begränsningen i första meningen att avdrag i stället skall göras nästa år enligt LAU (om det inte kan dras av enligt någon annan särbestämmelse). Bestämmelsen kan emellertid även anses ge uttryck för att det överskjutande beloppet skall undantas från avdrag nästa år på ett i viss mån liknande sätt i fråga om underskott i konstnärlig verksamhet enligt 46 § 1 mom. fjärde stycket tredje meningen KL (prop. 1995/96:109 s. 60 jfr med Svensk Skattetidning 1995 s. 732). Om meningen skall ges en sådan innebörd uppkommer emellertid behov av flera kompletterande regler som vi inte har ansett oss kunna ta ställning till. Vi har därför inte tagit med någon motsvarighet till bestämmelsen.

I *andra stycket* har lagrummen angetts i kapitelordning trots att avdrag enligt 41 kap. 35 § får göras endast om avdrag inte skall göras enligt 43 kap. 26 § (i första hand) eller 44 kap. 13 §.

Påförda egenavgifter

5 §

Bestämmelsen i *första meningen* om avdrag för påförda egenavgifter är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 2 KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1981 (Ds B 1980:15, prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SfU6, SFS 1981:1202).

Bestämmelsen i *andra meningen* har i dag sin motsvarighet i punkt 12 a av anvisningarna till 32 § KL, jfr 11 kap. 37 §. Bestämmelser om avdrag i tjänst har vi placerat i 12 kap. 34 § och i näringsverksamhet i 16 kap. 28–30 §§.

Utländska socialförsäkringsavgifter

6 §

Bestämmelsen i *första stycket* om avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 3 KL. En bestämmelse om avdrag för avgifter i annat nordiskt land infördes år 1985 (Ds Fi 1984:25, prop. 1985/86:12, bet. 1985/86:SkU4, SFS 1985:923). Bestämmelsen ändrades som en följd av en ny nordisk konvention år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1856) och EES-avtalet samt år 1995 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/95:SkU15, SFS 1995:1521).

Bestämmelsen i *andra stycket* har i dag sin motsvarighet i punkt 12 a av anvisningarna till 32 § KL, jfr 11 kap. 37 §.

Periodiska understöd

7 §

Bestämmelsen om avdragsrätt för periodiska understöd och liknande periodiska utbetalningar är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 1 KL samt punkt 5 av anvisningarna. I dag anges i anvisningspunktens första stycke som grundläggande förutsättning bl.a. att avdrag inte medges för utbetalningar till mottagare i givarens hushåll. Eftersom detta förbud framgår redan av 20 § andra stycket KL (9 kap. 3 § i vårt förslag) tar vi inte med det här utan gör bara en hänvisning.

Alltsedan KL:s tillkomst har det rått avdragsförbud för utbetalning avseende fostran och vård, då i 46 § 2 mom. KL. Artonårsgränsen infördes år 1973 vid tillkomsten av anvisningspunkten 5 (SOU 1972:87, prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113). Samtidigt begränsades avdragsrätten för frivilliga periodiska understöd beloppsmässigt för att avskaffas helt år 1982 (Ds B 1981:15, prop. 1981/82:197, bet. 1981/82:SkU60, SFS 1982:421). Preciseringen när det gäller skadestånd vid personskador kom till år 1977 (Ds Fi 1975:8, prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41). Avdragsförbudet för utbetalningar som avser ersättning för avyttrade tillgångar i form av livränta, 42 kap. 29 § i vårt förslag, kom till år 1984 (Ds 1984:1, prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52, SFS 1984:498).

Som en följd av att bestämmelserna om *juridiska personer* inte skall tillämpas på dödsbon (2 kap. 3 §) har vi i första stycket sista ledet lagt till *dödsbo*. Däremot har vi förutsatt att den obegränsade avdragsrätten inte gäller utbetalningar från handelsbolag.

8 §

Paragrafen har utformats som en hänvisning.

Pensionssparavdrag

9 §

Bestämmelsen om grundregeln för allmänt avdrag i fråga om pensionssparavdrag är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 6 och 7 KL. I övrig har paragrafen utformats som en hänvisning till de närmare bestämmelserna i 54 kap.

Obegränsat skattskyldiga

10 §
Bestämmelsen om förutsättningarna för allmänt avdrag hela året är hämtad från 46 § 2 mom. första och fjärde styckena KL. Sedan lagens tillkomst har avdragsrätten varit beroende av den tid den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Begränsning vid sjömansskatt

11 §
Bestämmelsen om kopplingen till lagen (1958:295) om sjömansskatt är hämtad från 46 § 2 mom. KL och infördes år 1958 (SOU 1949:27, prop. 1958:92, bet. 1958:BevU40, SFS 1958:296). Bestämmelsen i lagen om sjömansskatt avser avdrag för periodiskt understöd och pensionssparande medan någon motsvarande regel inte finns i fråga om underskottsavdrag, trots att jämkning kan ske för sådana enligt 12 § 1 mom. första stycket a lagen om sjömansskatt. Före skattereformen år 1990 fanns emellertid motsvarande regel i fråga om avdrag för underskott i 46 § 1 mom. andra stycket 3 KL. Eftersom vi förutsätter att dubbelavdrag inte skall kunna göras har vi tagit med underskottsavdrag i paragrafen.

58 kap. Grundavdrag

Kapitlet innehåller bestämmelser om beräkningen av grundavdrag och särskilt grundavdrag.

Bakgrund

Någon form av grundavdrag har funnits i KL sedan lagen kom till. Ursprungligen varierade avdraget dels beroende på var den skattskyldige var bosatt och benämndes då ortsavdrag, dels beroende på hans familjeförhållanden genom att ett särskilt familjeavdrag utgick för gifta och bl.a. ensamstående med barn. För sistnämnda kategorier infördes ett fast belopp år 1960 (SOU 1959:13, prop. 1960:76, bet. 1960:BevU40, SFS 1960:172) och för övriga skattskyldiga år 1962 (prop. 1962:181, bet. 1962:BevU58, SFS 1962:592). Beteckningen ortsavdrag ändrades dock inte till grundavdrag förrän år 1970 (Fi 1969:4 och 5, prop. 1970:70, bet. 1970:40, SFS 1970:162). Samtidigt

försvann avdragsskillnaderna mellan olika typer av skattskyldiga. (Beteckningen *familjeavdrag* hade avskaffats år 1950 (SFS 1950:252, rskr 1950:196). Avdraget har tidvis avtrappats mot inkomsten och över huvud taget inte medgetts vid vissa inkomstnivåer.

Vid taxeringarna åren 1981–1988 medgavs inte något statligt grundavdrag (SOU 1977:91, prop. 1979/80:58, bet. 1979/80:SkU20, SFS 1979:1156). Det återinfördes år 1986 (prop. 1985/86:130, bet. 1985/86:SkU40, SFS 1986:508). Vid 1995 års taxering medgavs inte heller något statligt grundavdrag (SFS 1993:1520, SFS 1994:1902) men däremot i viss utsträckning *särskilt* statligt grundavdrag. Före 1990 års skattereform gjordes avdraget från samtliga den skattskyldiges inkomster efter eventuella allmänna avdrag (den taxerade inkomsten). Efter reformen påverkar den taxerade inkomsten (nu den taxerade förvärvsinkomsten) grundavdragets storlek (4 § i vårt förslag) men avdraget maximeras genom att det i princip får göras bara mot verkliga förvärvsinkomster (6 § i vårt förslag).

Större ändringar

I punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 48 § KL ges i dag en utförlig reglering av dödsbos grundavdrag för det år dödsfallet äger rum. Innebörden av bestämmelserna avviker inte från vad som följer redan av 53 § 3 mom. KL (4 kap. 1 § i vårt förslag). Där anges nämligen att det för dödsåret gäller samma regler för dödsboet som skulle ha gällt för den döde. Vi har därför inte tagit med någon direkt motsvarighet till dessa anvisningspunkter.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 och 651

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Juridiska personer

2 §

Bestämmelsen i *första stycket* om grundavdrag för ideella föreningar är hämtad från 8 § andra stycket SIL. Grundavdraget för dessa infördes år 1977 (48 § 1 mom.), då 2 000 kr, (Ds Fi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572) och höjdes år 1984 (prop. 1984/85:8, bet. 1984/85:SkU7, SFS 1984:813) till sin nuvarande nivå. Bestämmelsen fördes över till SIL när den kommunala beskattningen av andra juridiska personer än dödsbon slopades år 1984 (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1061).

Andra stycket föreslår vi som ett förtydligande.

Fysiska personer

Regleringen av grundavdrag och särskilt grundavdrag för fysiska personer finns i dag i 48 § KL med anvisningar. En regel om sådana avdrag finns också i 8 § första stycket SIL men denna hänvisar bara till regleringen i KL. Nedan anges därför den nuvarande placeringen enbart genom själva grundstadgandet i KL.

3 §

Den grundläggande bestämmelsen i *första stycket första meningen* för fysiska personer är hämtad från 48 § 2 mom. första stycket KL och punkt 2 av anvisningarna samt 48 § 4 mom. KL. Vi menar att den hänvisning till 68 § KL som i dag finns i punkt 2 av anvisningarna till 48 § KL är överflödig eftersom 68 § KL (3 kap. 3 § 2 i vårt förslag) gäller övergripande. Bestämmelsen i *andra meningen* har utformats med utgångspunkt i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 48 §. Vi menar att det är principiellt riktigare och mer praktiskt att utforma lagtexten så att pensionärer har rätt att få särskilt grundavdrag bara om det är fördelaktigare för dem än vanligt grundavdrag.

Bestämmelsen i *andra stycket* är nödvändig eftersom bestämmelserna om fysiska personer tillämpas också på dödsbon. I annat fall skulle nämligen svenska dödsbon ha rätt till avdrag även för senare år, på grund av 4 kap. 2 § i vårt förslag.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om avrundning är hämtad från 48 § 2 mom. sjätte stycket och 48 § 4 mom. andra stycket KL. Den fick sin nuvarande utformning genom 1990 års skattereform.

Grundavdrag

4 §

Bestämmelsen om hur grundavdraget för obegränsat skattskyldiga beräknas är hämtad från 48 § 2 mom. andra stycket KL. Differentieringen med hänsyn till inkomsten och anknytningen till basbeloppet kom genom 1990 års skattereform. Bestämmelserna har ändrats vid ett par tillfällen därefter, senast år 1995 (bet. 1994/95:SkU20, SFS 1995:547). Någon form av grundavdrag har funnits i KL sedan lagen kom till, se under Bakgrund.

I vårt förslag skriver vi ut hur stort grundavdraget är i intervallet 2,89–3,04 basbelopp. Vidare anger vi vid hur stora förvärvsinkomster grundavdraget åter blir 0,24 basbelopp.

5 §

Bestämmelsen om hur grundavdraget påverkas av att den skattskyldige haft sjöinkomster är hämtad från 48 § 2 mom. tredje stycket KL. En motsvarande bestämmelse har funnits sedan sjömansskatten infördes år 1958 (SOU 1949:27, prop. 1958:92, bet. 1958:BevU40, SFS 1958:296).

6 §

Bestämmelsen att grundavdraget maximeras så att det inte överstiger verkliga arbetsinkomster var en av nyheterna i 1990 års skattereform. Den är hämtad från 48 § 2 mom. femte stycket KL. Stycket ändrades år 1993 som en följd av att definitionen av aktiv näringsverksamhet flyttades från KL (18 §) till AFL och där togs in i 11 kap. 3 § (Ds 1993:28, SOU 1992:67 och 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543).

7 §

Bestämmelsen om den särskilda beräkningen för fysiska personer som varit obegränsat skattskyldiga i landet bara viss del av året är hämtad från 48 § 3 mom. KL. En motsvarighet har funnits med sedan KL kom till. Anknytningen till basbeloppet infördes genom 1990 års skattereform. Bestämmelsen ändrades senast år 1995 (se under 4 §).

Särskilt grundavdrag

8–13 §§

De särskilda bestämmelserna om grundavdrag för pensionärer som varit obegränsat skattskyldiga här är hämtade från 48 § 4 mom. och

punkt 1 av anvisningarna till 48 § KL. De infördes genom 1990 års skattereform och ersatte delvis äldre bestämmelser om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Bestämmelsen i 9 § andra stycket andra strecksatsen om pension som betalas ut enligt utländsk lagstiftning infördes år 1993 (SOU 1992:57, 1993:44, prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515).

Bestämmelserna i 11 § ändrades år 1995 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/96SkU:15, SFS 1995:1521). I 11 § andra stycket skriver vi "0,98 basbelopp" i stället för att – som i dag – hänvisa till bestämmelserna i 1 kap. 6 § första och tredje styckena AFL.

Bestämmelsen i 12 § första stycket andra meningen har utformats som en hänvisning.

AVD. XII BERÄKNING AV SKATTEN

Avdelningen innehåller bestämmelser om beräkningen av statlig och kommunal inkomstskatt på förvärvs- och kapitalinkomster. Här regleras också möjligheten till särskild skatteberäkning vid ackumulerad inkomst.

59 kap. Skatteberäkningen

I kapitlet finns bestämmelser om hur skatten beräknas. Här har vi också placerat bestämmelserna om skattesats för de skattskyldiga som saknar hemortskommun i Sverige och därför skall beskattas i det gemensamma taxeringsdistriktet i Stockholm (för gemensamt kommunalt ändamål). Liksom i 1 kap. har bestämmelserna om församlingsskatt utelämnats, se kommentaren till 1 kap. 3 §.

Kommentar till paragraferna

1 §

Paragrafen utgör en inledning till kapitlet. *Andra meningen* har utformats som en hänvisning till UBL. Bestämmelsen finns i 22 § UBL.

2 §

Bestämmelsen om att statlig inkomstskatt inte beräknas förrän underlaget för skatten överstiger gränsvärdet 100 kronor är hämtade

från 9 a § SIL som fick sin nuvarande utformning i 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). En gräns av motsvarande slag har funnits i 51 § KL och 9 § 5 mom. SIL sedan lagarnas tillkomst. Bestämmelsen i KL har blivit överflödig och upphävts. Bestämmelsen i SIL justerades i samband med tillkomsten av systemet med grund- och tilläggsbelopp år 1982 och flyttades till 9 a § när det fasta 100-kronorsbeloppet infördes i skatteskalan år 1986 (Ds B 1981:16, prop. 1981/82:197, bet. 1981/82:SkU60, SFS 1982:416 och prop. 1985/86:130, bet. 1985/86:SkU40, SFS 1986:508). Bestämmelsen gäller i dag inte för expansionsmedelsskatt. Vi anser att det inte finns någon anledning att behålla detta undantag, eftersom det i praktiken torde sakna betydelse.

Juridiska personer

3 §

Bestämmelserna om skattesatserna för de juridiska personerna är hämtade från 10 a § SIL som fick sin nuvarande utformning som ett led i 1993 års företagsskattereform (SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1544).

Skattesatsen för juridiska personer reglerades ursprungligen i 10 § 2 mom. SIL men placerades år 1982 i 10 a § SIL (Ds B 1981:16, prop. 1981/82:197, bet. 1981/82:SkU60, SFS 1982:416). År 1989 fick bestämmelsen i stort sett sin nuvarande utformning (SOU 1989:33, prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1016). En tidigare exemplifiering togs bort och bolagsskattesatsen sänktes som ett första led i införandet av 1990 års skattereform. Bestämmelsen ändrades senast år 1991 för juridiska personer i allmänhet (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833) och år 1994 för värdepappersfonder (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

Fysiska personer

Kommunal inkomstskatt

4 §

Bestämmelserna om beräkningen av den kommunala inkomstskatten för fysiska personer är hämtade från 1 och 2 §§ KL, som i denna del i princip varit oförändrade sedan KL:s tillkomst, samt från 27 § 1

mom. första ledet UBL. Angående församlingsskatt, se kommentaren till 1 kap. 3 §.

5 §

Att skattesatsen är 25 % för dem som skall beskattas i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål framgår i dag av lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål. Den kom till år 1972 (prop. 1972:15, bet. 1972:SkU12, SFS 1972:78) och ersatte Kungl. Maj:ts förordning (1928:395) angående det belopp varmed kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål skall utgöras.

Skattesatsen, tidigare 10 %, höjdes år 1990 till 25 % (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1437).

Statlig inkomstskatt

6 §

Bestämmelserna om hur den statliga inkomstskatten beräknas för fysiska personer är hämtade från 10 § första–tredje styckena SIL. Alltsedan lagens tillkomst har bestämmelser om beräkningen av skatten för fysiska personer varit placerade i 10 §. Reglerna har ändrats vid ett flertal tillfällen. Det nya systemet kom till genom 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651).

7 §

I paragrafen finns särskilda bestämmelser om beräkningen av skatten för dödsbon. De är hämtade från 10 § fjärde stycket SIL och infördes år 1993 när den s.k. handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon slopades (SOU 1991:100, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). Enligt en hänvisning i dagens lagtext skall dödsboet för senare år än dödsåret betala det fasta beloppet bara om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp som motsvarar grundavdraget enligt 48 § 2 mom. KL. Hänvisningen avser alltså hela momentet men det får anses råda viss tveksamhet om avsikten varit att den skulle omfatta även det femte stycket (58 kap. 6 § i förslaget). Tjänsteinkomster kan endast undantagsvis förekomma mer än möjligen året efter dödsåret och aktiv näringsverksamhet kan inte alls finnas efter dödsåret. När reglerna infördes antogs att de kunde få betydelse så sent som fjärde året efter dödsåret (prop. 1993/94:50 s. 347). Enligt vad vi inhämtat har bestämmelsen tillämpats så att begränsningen i femte stycket iakttagits, vilket också står i överensstämmelse med ordalydelsen. Vi är visserligen tveksamma om

detta kan ha varit avsikten när regleringen infördes men har utformat reglerna i enlighet med lydelsen.

8 §

Att skatten på kapitalinkomster är proportionell och att sådan skatt tas ut bara vid den statliga inkomstbeskattningen var en av nyheterna i 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Bestämmelsen ändrades senast år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

9 §

Bestämmelserna om skattesatsen för expansionsfondsskatt och avräkning vid återföring finns i dag i 3 § ExmL och 27 § 2 mom. UBL. De kom till år 1993 som ett led i reformeringen av beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare. (SOU 1992:67, Ds 1993:28, SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15). Resten av lagens bestämmelser har vi tagit in i 30 kap.

Skattereduktion

10 §

Bestämmelsen om skattereduktion är hämtad från 2 § 4 mom. UBL.

Sitt nuvarande innehåll fick momentet i huvudsak genom 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:653), med tillägg för sjömansskatt senare samma år (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10 SFS 1990:1425). Bestämmelserna ändrades senast år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1866). I momentet finns i dag en bestämmelse om avrundning av skattereduktionen till helt krontal. Vi har inte tagit med denna utan anser att detta bör regleras i den allmänna avrundningsregeln i uppbördslagstiftningen, f.n. 22 § UBL. Detta överensstämmer med förslaget till skattebetalningslag (SOU 1996:100).

Hänvisningar

11 §

Paragrafen har utformats som en hänvisning.

Gemensamma bestämmelser

12 §
Dispensbestämmelsen för undvikande av internationell dubbelbeskattning är hämtad från 23 § SIL. En motsvarighet har funnits sedan lagen kom till. Utformningen i vårt förslag ansluter sig till 22 kap. 9 § lagen (1994:200) om mervärdesskatt och 9 kap. 4 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

13 §
Paragrafen har utformats som en hänvisning.

60 kap. Skatt på ackumulerad inkomst

I detta kapitel finns bestämmelser om hur skatten beräknas för fysiska personer som har ackumulerad inkomst av tjänst eller av näringsverksamhet i vissa fall. Bestämmelserna är hämtade från lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. De bestämmelser i SAIL som avser förfarandet (5–8 §§ och anvisningarna till 4 §) vill vi i stället infoga i TL.

Bakgrund

Reglerna om särskild skatteberäkning vid ackumulerad inkomst kom till år 1951. Principen om beskattningsårets slutenhet innebar att progressiviteten i inkomstbeskattningen slog särskilt hårt för inkomster som varierade starkt mellan åren. Tanken bakom lagen var att lindra den progressiva beskattningen av inkomster som betalades ut ett visst år men kunde hänföras till tidigare och även till senare år. Avsikten var att skatten inte skulle beräknas till högre belopp än om inkomsten skulle ha beskattats de år den avsåg. Till en början gällde lagen generellt avseende inkomstslagen tjänst, kapital och annan fastighet. För inkomster i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet gällde lagens bestämmelser ursprungligen inte alls för kapitalvinster. För inkomster i inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse gällde den bara i vissa särskilt uppräknade fall. Lagen har ändrats vid ett flertal tillfällen bl.a. när tillämpningsområdet utvidgades för inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse år 1962. Samtidigt ändrades vissa bestämmelser om beräkningen av inkomsten, fördelningstiden, spärregelns avvägning, ansökningstiden m.m. För

inkomstslaget annan fastighet begränsades tillämpningsområdet år 1981 som en följd av det utvidgade driftsförlustbegreppet.

Reglerna anpassades år 1971 till 1970 års skattereform och år 1983 till 1982 års inkomstskattereform (förarbeten, se nedan). Sin nuvarande utformning fick lagen i princip genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) och kan nu aktualiseras i tjänst och näringsverksamhet. De viktigaste ändringarna därefter kom i samband med den reformerade företagsbeskattningen år 1993 (förarbeten, se nedan) bl.a. som en konsekvens av att äldre dödsbon inte längre skall handelsbolagsbeskattas och som en följd av införandet av ExmL och RFL.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisar vi till följande förarbeten bara genom att ange årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1951 Bestämmelserna infördes, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:763

1962 Utvidgning avseende inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse, SOU 1961:56, prop. 1962:114, bet. 1962:BevU47, SFS 1962:193

1983 Följdändringar till 1982 års skattereform, prop. 1982/83:157, bet. 1982/83:SkU50, SFS 1983:445

1990 Följdändringar till 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1431

1993 Följdändringar avseende dödsbon, periodiseringsfonder och expansionsmedel, SOU 1991:100, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1545

Kommentar till paragraferna

Förutsättningar för särskild skatteberäkning

1 §

I paragrafen definieras ackumulerad inkomst och anges för vilka skattesubjekt bestämmelserna aktualiseras. Den är hämtad från 1 §

första stycket och punkt 1 första stycket av anvisningarna till 1 § SAIL där motsvarande bestämmelser funnits sedan lagens tillkomst. Före år 1984 beskattades även familjestiftelser progressivt och de omfattades därför av bestämmelserna (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1062). Bestämmelserna fick sitt nuvarande innehåll år 1993 som en konsekvens av de ändrade beskattningsreglerna för äldre dödsbon.

2 §

Bestämmelserna om särskild skatteberäkning vid ackumulerad inkomst beaktas inte ex officio utan den skattskyldige måste ansöka särskilt. Detta framgår i dag av 4 § SAIL. Till 4 § är även kopplad en anvisningspunkt men vi anser att den, liksom övriga bestämmelser om själva förfarandet, bör flyttas till TL. Bestämmelserna i 4 § SAIL fick sin nuvarande utformning i samband med att TL infördes år 1990 (SOU 1988:22, prop. 1989/90:74, bet. 1989/90:SkU32, SFS 1990:343).

Första stycket tredje meningen behandlar hur yrkandet måste avgränsas om flera ackumulerade inkomster uppkommit i en och samma verksamhet. Meningen är hämtad från punkt 2 sjuttonde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL. Den kom till år 1962.

När förutsättningarna för att skatten skall beräknas enligt SAIL är uppfyllda kan det samtidigt bli aktuellt med nedsättning av skatten enligt begränsningslagen (1970:172). Bestämmelserna om denna situation i *andra stycket* är hämtade från 1 § sjätte stycket SAIL som infördes år 1983.

3 §

Reglerna om skatteberäkning vid ackumulerad inkomst är med ett par undantag generellt tillämpliga på samtliga ackumulerade inkomster i inkomstslaget tjänst. Inledningen i *första stycket* har tillkommit som ett förtydligande. Resten av stycket är hämtad från punkt 1 tredje stycket andra meningen av anvisningarna till 1 § SAIL. Dess första led kom till år 1977 och får ses mot bakgrund av att sådana belopp bara delvis är skattepliktiga (Ds Fi 1975:8, prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:43). Andra ledet kom till år 1990.

Andra stycket har utformats som en hänvisning.

Den särskilda beräkningen

4 §

Bestämmelsen i *första stycket* om att skatten på förvärvsinkomsten består av summan av skatten på nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten och skatten på den beskattningsbara förvärvsinkomsten exklusive nettobeloppet är ny men innebär ingen saklig ändring.

Bestämmelsen i *andra stycket första meningen* om att den ackumulerade inkomsten antas fördela sig jämnt på de år under den tid som den hänför sig till är hämtad från 1 § andra stycket första meningen SAIL. Den infördes år 1951. Bestämmelsen i *andra meningen* om vad som utgör underlag för skattens beräkning är hämtad ur 1 § andra stycket andra meningen och punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 1 § SAIL. Den fick sin nuvarande utformning år 1990.

Hur skatten på den ackumulerade inkomsten räknas fram är också hämtat från punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 1 § SAIL.

Spärregler

5 §

Bestämmelsen i paragrafens *första stycke* om att reglerna är tillämpliga bara om nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten uppgår till ett visst minsta belopp och inkomsten överstiger skiktgränsen med minst samma belopp är hämtad från 2 § andra stycket SAIL. Någon form av beloppsgräns har funnits i lagen sedan dess tillkomst. (4 000 ursprungligen, 5 000 år 1962 och 15 000 år 1983). Anknytningen till skiktgränsen kom till år 1990.

Andra stycket har lagts till som ett förtydligande.

Nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten

6 §

Bestämmelserna om att avdragsgilla kostnader som hänför sig till den ackumulerade inkomsten skall dras bort först så att det blir nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten som skall ligga till grund för beräkningen framgår i dag av 2 § första stycket SAIL. De infördes år 1962.

7 §

I denna paragraf har vi samlat vissa särregler om beräkningen av nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten. De är hämtade från anvisningarna till 2 § SAIL. Samtliga infördes i princip år 1962. Vissa ändringar har gjorts i den ursprungliga texten bl.a. med hänsyn till att förvärvade patent numera i avskrivningshänseende likställs med inventarier.

Fördelningstiden i vissa fall

8 §

I paragrafen finns särskilda bestämmelser om till hur många år engångsbelopp för pension samt intäkt av skogsbruk skall anses hänförliga. Att pension som regel fördelas på tio år är hämtat från punkt 1 tredje stycket första meningen av anvisningarna till 1 § SAIL och har funnits med i lagen sedan dess tillkomst. Den särskilda bestämmelsen för skogsbruk är hämtad från punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL och infördes år 1962.

I *tredje stycket* föreslår vi en särskild regel för delägares inkomster av handelsbolag. Före 1990 års skattereform fanns i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 1 § SAIL en bestämmelse om fördelning av innehavstiden. Den förbjöd uttryckligen fördelning av inkomsten före förvärv av en andel i ett handelsbolag. I förarbetena (prop. 1990/91:54 s. 330) angavs att det var tekniskt svårt att föra över bestämmelsen till det nya skattesystemet och att man därför tagit bort den. Samtidigt behöll man regeln för makefallen (se 9 §). Vi menar att det inte fanns tillräckliga skäl att ta bort bestämmelsen och att den därför bör återinföras. Den infördes år 1962.

9 §

Bestämmelsen om att särskild skatteberäkning och sammanläggning av innehavstiden kan göras för en efterlevande make som övertagit en näringsverksamhet är hämtad från punkt 1 av anvisningarna till 1 § femte–sjunde styckena SAIL. De fick sin nuvarande utformning år 1990 och infördes ursprungligen år 1962. Hänvisningen till 11 § 1 mom. SIL utgår eftersom vi inte behåller systemet med sär- och samtaxering av makar.

Vi har inte tagit med bestämmelsen i sjätte stycket om samboende som behandlas som makar eftersom detta framgår av 2 kap. Vi har inte heller tagit med bestämmelsen om dödsbo i sjunde stycket (som huvudsakligen avser innehavstiden) eftersom vi anser att det är

onödigt att just i detta sammanhang reglera kontinuiteten mellan den döde och dödsboet.

10 §

Regeln om att den tid till vilken den ackumulerade inkomsten kan anses hänföra sig under vissa omständigheter kan beräknas enligt schablon är hämtad från 1 § femte stycket SAIL. En sådan bestämmelse har sedan lagens tillkomst varit placerad i paragrafen.

Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten

11 §

Den särskilda skatteberäkningen inleds med att den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten, exklusive den ackumulerade inkomsten, räknas fram. Bestämmelsen har i dag sin placering i 1 § fjärde stycket första meningen SAIL som fick sin nuvarande utformning år 1990. Då gick man tillbaka till den form av genomsnittsberäkning som infördes redan vid lagens tillkomst. Inkomsten blir på så sätt fördelad på lika många år som den hänför sig till. Stycket är ändrat även år 1983. Dessa ändringar medförde att den genomsnittliga beskattningsbara inkomsten (förvärvsinkomsten är en följd av att SIL:s terminologi ändrades år 1990) beräknades med utgångspunkt i ett genomsnitt i de tre senaste taxeringsårens beskattningsbara inkomster.

12 §

I *första stycket* markeras att även år då den skattskyldige inte taxerats medräknas vid genomsnittsberäkningen. Bestämmelsen är hämtad från punkt 2 femtonde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL. Den infördes år 1962.

Bestämmelsen i *andra stycket* om en skattskyldig som på grund av ändrat räkenskapsår åsatts två taxeringar är hämtad från punkt 2 sextonde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL och infördes år 1962.

Justering av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten

13 §

Av paragrafen framgår att den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten i vissa fall skall justeras med hänsyn till skiktgränsens förändring. Närmare bestämmelser om detta finns i 14 och

15 §§. Bestämmelsen är hämtad från punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 1 § SAIL och kom till år 1990.

14 §

Bestämmelsen om hur justeringen för skiktgränsens förändring skall göras när den ackumulerade inkomsten i sin helhet hänför sig till beskattningsåret och tid dessförinnan är i dag är placerad i 1 § andra stycket SAIL. Den kom till år 1990. Bakgrunden var att i det nya skattesystemet skiktgränsen justerades på ett visst sätt som motsvarade förändringar i det allmänna prisläget. Ju fler år bakåt i tiden en inkomst hänför sig till desto större tillägg för skiktgränsförändringar bör göras för att skatten på den ackumulerade inkomsten skall bli ungefär densamma som om den beskattas för vart och ett av åren.

15 §

Hur skiktgränsen skall justeras när den ackumulerade inkomsten hänför sig till tid både före och efter beskattningsåret är hämtat från punkt 2 exempel B och C av anvisningarna till 1 § SAIL. Bestämmelsen kom till år 1990.

Beräkning av skatten

16 §

Bestämmelsen om vilken skatteskala som skall användas är hämtad från 1 § fjärde stycket andra meningen SAIL som fick sin nuvarande utformning år 1990. Att skatteskalan för det beskattningsår då den ackumulerade inkomsten tas upp till beskattning blir utslagsgivande har varit en bärande princip sedan lagens tillkomst.

17 §

Av paragrafen framgår hur beräkningen görs om den skattskyldige samma taxeringsår skall beskattas för ackumulerade inkomster som hänför sig till olika antal år. Bestämmelsen är hämtad från punkt 2 artonde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL. Särskilda bestämmelser för sådana fall har funnits sedan lagens tillkomst.

Inkomstslaget näringsverksamhet

18 §

Inkomst som taxeras hos en medhjälpande make anses aldrig som ackumulerad hos denne. I stället ingår hela inkomsten i särskild

skatteberäkning för den andre maken. En motsvarande bestämmelse fanns före 1990 års skattereform i punkt 1 sjunde stycket sista meningen av anvisningarna till 1 § SAIL. I samband med att andra bestämmelser i stycket togs bort upphävdes också denna utan att det verkar ha funnits några skäl till det.

19–22 §§

Att bara de i 19–22 §§ uppräknade inkomsterna kan aktualisera de särskilda beräkningsreglerna för skatt på ackumulerad inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet framgår i dag av 3 § första stycket SAIL. Bestämmelserna i 19–22 §§ är samtliga hämtade från 3 § SAIL och dess anvisningar. För att lagtexten skall bli överskådlig har vi valt att dela upp katalogen i nuvarande 3 § SAIL i fyra skilda paragrafer. Den första (19 §) innehåller bestämmelser som företrädesvis kan komma ifråga vid den löpande inkomstbeskattningen av näringsverksamhet. Den andra (20 §) behandlar försäkringsersättningar och liknande ersättningar för skador under det att den tredje och fjärde (21 och 22 §§) avser ackumulerade inkomster i samband med att näringsverksamhet på något sätt avslutas alternativt upplåts som ett led i verksamhetens avveckling.

19 §

19 § 1

Punkten behandlar intäkter genom bl.a. vetenskaplig och litterär verksamhet. Sådana intäkter kan utgöra ackumulerad inkomst förutsatt att insättning på upphovsmannakonto inte har gjorts. Den är hämtat från 3 § första stycket 1 samt tredje stycket av anvisningarna till 3 § SAIL. Inskränkningen när det gäller medel som satts in på upphovsmannakonto kom till år 1979 (SOU 1977:86 och 87, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:616). I övrigt har bestämmelsen, som före år 1990 avsåg intäkter i inkomstslaget rörelse (3 § 4 mom. 1), varit i stort sett oförändrad sedan lagens tillkomst.

19 § 2

Bestämmelsen om att intäkter vid överlåtelse av hyresrätt samt varumärke, firmanamn och andra goodwillrättigheter kan omfattas av beräkningsreglerna har sin motsvarighet i 3 § första stycket 2 SAIL. Att även intäkter vid överlåtelse av hyresrätter kan bli föremål för särskild skatteberäkning var en av nyheterna år 1962. Bestämmelsen i övrigt kom till vid lagens tillkomst och avsåg före år 1990 intäkter i inkomstslaget rörelse (3 § 4 mom. 2).

19 § 3
Bestämmelsen om att ersättning för att flytta från en lokal som använts i näringsverksamheten också kan omfattas av reglerna om särskild skatteberäkning är i dag placerad i andra stycket av anvisningarna till 3 § SAIL. Sedan tillkomsten år 1962 har det uttryckts att sådana ersättningar anses som ersättning vid överlåtelse av hyresrätt. För att det bättre skall passa in i uppräkningen i 19 § har vi formulerat om det till en egen punkt. Före år 1990 avsåg det – precis som intäkter vid överlåtelse av hyresrätter – intäkter i inkomstslaget rörelse.

19 § 4
Att värdeminskningsavdrag som återförs när en näringsfastighet som inte är omsättningstillgång avyttras eller när en näringsfastighet byter karaktär till privatbostad kan omfattas av bestämmelserna, framgår i dag av 3 § första stycket 3 SAIL som infördes i samband med 1990 års skattereform.

19 § 5
Att avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll som skall återföras när en näringsbostadsrätt avyttras eller byter karaktär kan omfattas av bestämmelserna är hämtat från 3 § första stycket 4 SAIL och kom till år 1990.

19 § 6
Bestämmelsen om att engångsersättning för upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt och servitutsrätt kan anses som ackumulerad inkomst är hämtad från 3 § första stycket 5 SAIL. Ursprungligen omfattades bara upplåtelse av bestämmelsen. Att även intäkter på grund av upphörande kan bli föremål för särskild skatteberäkning kom till år 1962, så även överlåtelse av nyttjanderätt. Undantaget när det gäller skog är hämtat från första stycket av anvisningarna till 3 § SAIL, där det funnits sedan lagens tillkomst. Före år 1990 års skattereform gällde bestämmelsen i inkomstslaget jordbruksfastighet (3 § 2 mom. 2).

19 § 7
Att intäkter när avräkning görs mellan jordägaren och arrendatorn i samband med att ett arrendeavtal förlängs eller upphör (enligt bestämmelserna i 9 kap. 23 § jordabalken) kan omfattas av den särskilda skatteberäkningen är hämtat från 3 § första stycket 5 SAIL. Bestämmelsen kom till år 1978 som en anpassning till ändrade regler i beskattningen av jordbruksfastighet (DsB 1977:8, prop. 1978/79:44,

bet. 1978/79:SkU21, SFS 1978:946). Intäkter vid avräkning i samband med arrendets upphörande kunde dock redan tidigare behandlas som ackumulerad inkomst såsom engångsersättning vid upphörandet av nyttjanderätt. Ändringen avsåg därför i sak bara avräkning vid en förlängning. Att även intäkter som en fastighetsägare skall ta upp på grund av att en nyttjanderättshavare utfört förbättringsåtgärder på hans fastighet kan anses som ackumulerad inkomst framgår i dag av 3 § första stycket 5 SAIL. Den infördes också år 1978. Före år 1990 var punkten placerad i 3 § 2 mom. 2 SAIL och gällde alltså i inkomstslaget jordbruksfastighet.

20 §

20 § första stycket 1

Att försäkringsersättningar, skadestånd och liknande ersättningar för inkomstbortfall kan omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst är hämtat från 3 § första stycket 6 SAIL. Bestämmelserna fick sin nuvarande utformning år 1990. Av förarbetena till ändringarna i SAIL framgår att dess motsvarighet fanns i 3 § 2 mom. 3 samt 4 mom. 3 SAIL och avsåg sådana intäkter i både inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse. 3 § första stycket 6 omfattar även ersättning i samband med expropriation men det har vi lagt i 2. I dåvarande 3 § 2 mom. 3 saknades bestämmelsen om inkomstbortfall. Den hämtades i stället från dåvarande 3 § 4 mom. 3 där anknytningen till inkomstbortfall funnits med sedan tillkomsten år 1962. Med den utformning 3 § första stycket 6 fick genom 1990 års skattereform torde 3 § första stycket 8 vara överflödig. Bestämmelsen i 3 § första stycket 8 var hämtad från 3 § 2 mom. 4 och avsåg inkomstbortfall vid industriellt intrång m.m. i inkomstslaget jordbruksfastighet. Den var dessförinnan placerad i 3 § 2 mom. SAIL och infördes år 1962.

20 § första stycket 2

Ersättningar för att tillgångar exproprierats eller på något annat sätt sålts genom tvång kan utgöra ackumulerad inkomst. Bestämmelsen är hämtad från 3 § första stycket 6 SAIL. Beträffande bakgrunden se under 1.

20 § första stycket 3

Vi har vävt samman bestämmelsen av 3 § första stycket 7 och 9 SAIL. Att försäkringsersättning och annan ersättning för skada på grund av brand m.m. på byggnader eller markanläggningar kan vara ackumulerad inkomst framgår i dag av 3 § första stycket 7 SAIL. Före skattereformen fanns motsvarande bestämmelser i 2 mom. 3 (jord-

bruksfastighet), 3 mom. 1 (annan fastighet), 4 mom. 3 (rörelse) i den utsträckning dessa punkter inte omfattas av 20 § första stycket 1 och 2. Bestämmelsen infördes år 1981 (SOU 1977:86 och 87, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:297).

Bestämmelsen om att skadeersättningar för skog som brunnit kan omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst är i dag placerat i 3 § första stycket 9 SAIL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i 3 § 2 mom. 1 och gällde i inkomstslaget jordbruksfastighet. Den infördes år 1962.

20 § första stycket 4

Bestämmelsen om intäkter i fråga om sådan skogsavyttring som varit nödvändig på grund av bl.a. brand eller vattenuppdämning är i dag, precis som första stycket 3, placerad i 3 § första stycket 9 SAIL. Beträffande förarbeten se under punkt 3.

20 § andra stycket

Här finns bestämmelser som i viss utsträckning begränsar tillämpningen av bestämmelserna i första stycket. De är i dag placerade i tredje stycket av anvisningarna till 3 § SAIL. Dit flyttades de i samband med 1990 års skattereform då ersättningsfond ersatte eldsvådefond. Sistnämnda hade införts i lagen år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:297). Att insättning på skogskonto medförde att bestämmelserna inte fick tillämpas kom till år 1962.

21 §

21 § första stycket 1

Bestämmelsen om att engångsersättningar vid avyttring av bl.a. patenträttigheter eller royalty samt vid avlösning av rätt till royalty, kan anses som ackumulerad inkomst förutsatt att avyttringen eller avlösningen har samband med att den skattskyldige upphör med verksamheten är hämtad från 3 § första stycket 10 SAIL och avsåg före skattereformen inkomstslaget rörelse (3 § 4 mom. 4). Det infördes år 1962.

21 § första stycket 2

Att intäkter i samband med verksamhetens avveckling för maskiner och liknande kan anses som ackumulerad inkomst är hämtat från 3 § första stycket 11. Före skattereformen fanns motsvarigheten både i 3 § 2 mom. 6 (jordbruksfastighet), 3 mom. 2 (annan fastighet) samt 4 mom. 5 (rörelse). Vid lagens tillkomst fanns en viss motsvarighet,

men bara vid överlåtelse av rörelse. I övrigt infördes bestämmelsen år 1962 samt för annan fastighet år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81SkU:25, SFS 1981:297).

21 § första stycket 3
Bestämmelsen om att intäkter vid avyttring av djur och renar när djurskötsel upphör kan anses som ackumulerad inkomst är hämtad från 3 § första stycket 12. Det var före 1990 års skattereform placerat i 3 § 2 mom. 5 och utökades i samband med reformen till att omfatta även rennäring.

21 § andra stycket
Bestämmelsen om att vad som sägs i första stycket 1 och 2 gäller även för en verksamhet är hämtad från 3 § andra stycket SAIL och infördes år 1962.

21 § tredje stycket
Av stycket framgår att, vid tillämpning av första stycket 2 och 3, förlust i vissa fall behandlas som avyttring. Det är hämtat från fjärde stycket av anvisningarna till 3 § SAIL och infördes år 1962.

21 § fjärde stycket
Här finns ytterligare förutsättningar för att intäkter som nämns under första stycket 1 och 2 skall kunna komma i fråga som ackumulerad inkomst. Bestämmelserna är hämtade från femte stycket av anvisningarna till 3 § SAIL och infördes år 1962.

22 §

22 § första stycket 1
Intäkter när periodiseringsfond återförs bl.a. på grund av att näringsverksamheten upphört kan anses som ackumulerad inkomst. Bestämmelsen är i dag placerad i 3 § första stycket 15 SAIL och infördes år 1993.

22 § första stycket 2
När näringsverksamhet överlåts eller läggs ner skall medel som satts av till ersättningsfond återföras till beskattning. Sådan återföring, dock inte det särskilda tillägget, kan anses som ackumulerad inkomst. Bestämmelsen är hämtad från 3 § första stycket 13 som år 1990 ersatte 3 § 2 mom. 7, 3 mom. 3 samt 4 mom. 6. Lydelsen ändrades på grund av att eldsvådefonder ersattes av ersättningsfonder och att övriga tidigare nämnda fonder upphört.

22 § första stycket 3

Sådan återföring av expansionsfond som har sin grund i exempelvis att verksamheten upphör eller en handelsbolagsandel avyttras anses som ackumulerad inkomst. Bestämmelserna om detta, som är hämtade från 3 § första stycket 14 SAIL, infördes år 1993. Lydelsen har anpassats till vår utformning av 30 kap.

3.2 Ikraftträdandelagen

1 kap. Allmänna bestämmelser

1 §

Vi lämnar inte något förslag till datum för ikraftträdande av IL. Övergångsbestämmelserna är utformade med utgångspunkt i att IL skall tillämpas första gången vid 2001 års taxering. Detta har vi behandlat i avsnitt 2.6.1. IL och ILP skall dock inte tillämpas på beskattningsår som har börjat före ikraftträdandet till den del detta skulle leda till högre skatt.

Som nämnts i avsnitt 2.6.1 torde det vara orealistiskt att tänka sig en sådan framförhållning att det är otänkbart att något räkenskapsår kan ha börjat. Genom att i princip varje räkenskapsår kan användas efter dispens och att ett räkenskapsår under vissa förutsättningar utsträckas till arton månader kan exempelvis beskattningsåret vid 2001 års taxering teoretiskt ha påbörjats den 2 juli 1998.

2 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om upphävande av de lagar vars innehåll överförs till IL. Som vi anger i kommentaren till den lagrum i IL där sakområdet behandlas anser vi att vissa bestämmelser av administrativ natur bör föras över till TL eller LSK. Likaså kommenteras i sitt sammanhang att vissa bestämmelser inte har någon motsvarighet i IL. Vissa bestämmelser som inte har någon sådan naturlig placering tas emellertid upp här.

Lagen under 7 innehåller beskattningsregler för bidrag till Oljeprospektering Aktiebolag och om förluster vid bolagets upplösning. Den kom till år 1969 (prop. 1969:144, bet. 1969:BeU69). I lagen anges den som lämnar bidrag till bolaget skall dra av dessa i den förvärvskälla som utgör givarens huvudsakliga verksamhet och att bolaget skall ta upp mottagna bidrag som intäkt. Vidare anges att samma avdragsrätt gäller för förlust som uppkommer vid bolagets upplösning på grund av medel tillskjutits till bolaget i form av aktiekapital, lån e.d. för aktieägare eller någon som står i koncernförhållande till aktieägare enligt 221 § lagen (1944:705) om aktiebolag. Sedan år 1969 har lagstiftningen i övrigt ändrats i flera hänseenden rörande sådana bidrag och förluster som behandlas i lagen. Genom bestämmelsen i 2 § 4 mom. femte stycket SIL, som kom till år 1972 (32 kap. 8 § IL) har regeringen fått möjlighet att medge att bidrag behandlas som koncernbidrag trots att förutsättningarna inte är uppfyllda. Genom 1990 års skattereform infördes i 24 § 2 mom. SIL regler om avdrag när aktier och skuldebrev som ett aktiebolag gett ut

blir värdelösa på grund av bolaget konkurs (42 kap. 6 § IL). Enligt vad vi inhämtat är bolaget i fråga numera ett helägt dotterbolag till ett annat bolag medan det vid lagens tillkomst hade flera ägare. Vi föreslår att lagen upphävs utan att bestämmelserna inarbetas i IL.

Lagarna under 9, 12, 16, 17, 19 och 26 reglerar omstruktureringar som har genomförts eller i övrigt passerade förhållanden. De bestämmelser som reglerar kvarstående effekter i fråga om anskaffningsvärden m.m. har förts till ILP.

Lagen under 15 reglerar *dels* ombildningen av stadshypoteksinstitutionen och i den delen finns inga regler av kvarstående betydelse, *dels* vissa bankövertaganden som har behandlats i kommentaren till 39 kap. 15 § och som har föranlett övergångsbestämmelser i ILP, *dels* vissa övertagande av försäkringsbestånd som delvis har förlorat sin aktualitet. Resterande del föreslår vi skall flyttas till lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Lagen under 31 kom till med anledning av Regeringsrättens tolkning i RÅ 1995 ref. 69 av förhållandet mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtal. Efter pleniavgörandet RÅ 1996 ref. 38 får lagen anses onödig och vi har inte tagit in några motsvarande bestämmelser i IL.

3 §

De upphävda lagarna skall givetvis alltjämt tillämpas vid tidigare års taxeringar. I enlighet med regleringen i 1 § skall de tillämpas också på räkenskapsår som har börjat före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt.

4 §

Beskattningen ett visst år är i mycket stor utsträckning beroende av tidigare års beskattning. Det kan gälla t.ex. vilka värdeminskningsavdrag som har gjorts eller uttagsbeskattning som har skett. Det är därför nödvändigt att skapa en kontinuitet mellan lagarna. Paragrafen innehåller en sådan reglering.

5 §

I paragrafen regleras överensstämmelsen mellan reglerna i IL och ILP.

6 §
Hänvisningar de upphävda lagarna finns i ett stort antal författningar och följdändringar i dessa skall naturligtvis göras. Det kan dock inte uteslutas att någon hänvisning förbises eller att ändringen bör göras i samband med en större omarbetning inom en nära framtid. Det kan också vara onödigt att göra följdändringar i lagar som inom kort förlorar sin aktualitet. Bestämmelsen innebär att de bestämmelser i IL som motsvarar upphävda bestämmelser blir tillämpliga även om följdändring inte har skett.

2 kap. Övergångsbestämmelser om personförsäkringar

Personförsäkringar meddelade före år 1951

1 §
Övergångsbestämmelserna angående försäkringstagares beskattning kom till år 1950 (prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308 punkt 2). I bestämmelsen används begreppet *försäkring* utan närmare avgränsning. Det måste dock anses uppenbart att endast *personförsäkringar* avsågs, eftersom lagstiftningsärendet berörde endast sådana försäkringar och detta begrepp används därför i stället. Till undantaget i punkt 1 (nuvarande a) har som en förklaring tillagts begreppet ledareförsäkring, eftersom detta är den beteckning som i lagstiftningsärendet användes för dessa försäkringar. Undantaget i punkt 3 (nuvarande c) är i dag utformat så att de nya bestämmelserna om det s.k. kapitalförsäkringsavdraget skall tillämpas även på äldre försäkringar. Eftersom kapitalförsäkringsavdraget numera är slopat har bestämmelsen i stället utformats så att avdrag inte får göras enligt de äldre bestämmelserna.

Förmånstagareförordnanden före år 1959

2 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om belopp som uppburits på grund av vissa äldre förmånstagarförordnanden kom till år 1959 (prop. 1959:122, bet. 1959:BevU44, SFS 1959:171 och 172).

Personförsäkringar meddelade före år 1960

3 §
Övergångsbestämmelserna angående klassificeringen av försäkringar som meddelats före den 1 juli 1960 kom till år 1960 (prop. 1960:28, bet. 1960:BevU8, SFS 1960:43).

Försäkringsfall före år 1962

4 §
Övergångsbestämmelserna angående försäkringsfall före år 1962 kom till år 1961 (prop. 1961:5, bet. 1961:BevU2, SFS 1961:42)

Försäkringsfall före år 1963

5 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om försäkringsfall som inträffat före år 1963 kom till år 1963 (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50).

Försäkringar meddelade utomlands före år 1969

6 §
Övergångsbestämmelserna angående försäkringar meddelade utomlands före år 1969 kom till år 1969 (prop. 1969:162, bet. 1969:BevU75, SFS 1969:754).

Överlåtelser av pensionsförsäkring före år 1973

7 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om överlåtelser av pensionsförsäkringar som skett före år 1973 kom till år 1973 (prop. 1973:120, bet. 1973:SkU35, SFS 1973:374 och 375).

Oåterkalleliga förmånstagarförordnanden före den 9 november 1973

8 §

Övergångsbestämmelserna angående oåterkalleliga förmånstagarförordnanden före den 9 november 1973 kom till år 1973 (prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113 och 1114).

Överlåtelser av pensionsförsäkring mellan makar före år 1974

9 §

Övergångsbestämmelserna i fråga om överlåtelser av pensionsförsäkringar mellan makar före år 1974 kom till år 1973 (prop. 1973:120, bet. 1973:SkU35, SFS 1973:374 och 375). Möjligheten att med skatterättslig verkan låta överlåtelsen återgå kom till år 1976 (prop. 1975/76:77, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:67 och 68).

Pensionsförsäkringar på ansökan före den 21 januari 1975

10 §

Övergångsbestämmelserna i fråga om högsta avdragsbelopp för pensionsförsäkringar på grund av ansökan som kom in till försäkringsgivarens huvudkontor före den 21 januari 1975 kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 6 §). Vi har anpassat övergångsbestämmelserna till nuvarande utformning av reglerna om högsta avdragsbelopp.

Pensionsförsäkringar på ansökan före år 1976

11 §

Övergångsbestämmelserna (2 § andra och sista meningarna) i fråga om pensionsförsäkringar på grund av ansökan före år 1976 kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 2 §). Bestämmelserna i *andra stycket* ändrades år 1980 (prop. 1979/80:68, bet. 1979/80:SkU22, SFS 1980:72).

12 §

Övergångsbestämmelserna i *första stycket* (2 § tredje meningen) om avskattning i vissa fall av premiereserv m.m. på grund av ändringar i fråga om pensionsförsäkringar på grund av ansökan före år 1976

kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 2 §). Undantaget i *andra stycket* (2 § femte meningen) kom till år 1976 (prop. 1976/77:48, bet. 1976/77:SkU14, SFS 1976:1100).

13 §
Övergångsbestämmelserna angående avskattning i vissa fall av premiereserv m.m. på grund av överlåtelse av pensionsförsäkringar på grund av ansökan före år 1976 kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 5 §). Bestämmelsen om återbetalning enligt 13 kap. 4 § äktenskapsbalken kom till år 1987 (prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU14, SFS 1987:1205).

14 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om skattskyldighet i vissa fall för utbetalningar från pensionsförsäkringar på grund av ansökan före år 1976 kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 4 §, och 1350).

Utländska försäkringar före år 1976

15 §
Övergångsbestämmelserna angående utländska försäkringar som förklarats skola anses som pensionsförsäkring kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1349).

Livräntor fastställda före år 1976

16 §
Paragrafen innehåller en hänvisning till övergångsbestämmelser för vissa äldre livräntor. Eftersom bestämmelserna gäller även livräntor på annan grund än försäkring har de placerats i 3 kap. och en hänvisning tagits in här.

Sjuk- eller olycksfallsförsäkringar tagna i samband med tjänst före år 1988

17 §
Övergångsbestämmelserna angående avgifter för sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst före år 1988 kom till

år 1987 (prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303 punkt 3). Förutom att avdragsrätten upphörde ändrades också definitionen av sjuk- eller olycksfallsförsäkring tagen i samband med tjänst (prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU 14, SFS 1987:1205). Någon övergångsbestämmelse om att en försäkring som tagits före år 1988 skulle bedömas enligt den äldre definitionen infördes inte men meningen var uppenbarligen att detta skulle gälla (nyssnämnda prop. s. 73–74). I motsatt fall skulle också övergångsbestämmelsen om avdragsrätt ha varit verkningslös. Vi anser att det bör uttryckligen föreskrivas att den äldre definitionen skall tillämpas.

Gruppsjukförsäkringsfall före år 1991

18 §

Övergångsbestämmelserna avseende ersättning från gruppsjukförsäkring vid försäkringsfall som har inträffat före år 1991 kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 28 och prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421).

Överlåtelser av pensionsförsäkring genom bodelning före år 1994

19 §

Övergångsbestämmelsen avseende överlåtelse av pensionsförsäkring genom bodelning kom till år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1542).

3 kap. Övriga övergångsbestämmelser

Förvärv från vissa upplösta aktiebolag

1 §

Bestämmelsen bygger på lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m. (prop. 1974:188, bet. 1974:SkU67). Lagen innehåller en lång rad föreskrifter om kontinuitet. Det som fortfarande är aktuellt är regleringen i fråga om övertagna tillgångar.

Övertagande av bankrörelse före den 1 juli 1987

2 §

Paragrafen innehållller en hänvisning till övergångsbestämmelser angående övertagande av bankrörelse före den 1 juli 1987. Eftersom bestämmelserna avser även vissa äldre fusioner har de placerats i anslutning till 35 kap. med en hänvisning här.

Likvidationer och fusioner före år 1991

3 §

Övergångsbestämmelserna angående likvidation och fusion kom till år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421 punkt 2 och 1422). Vi har uttryckligt angett att regeln bara avser aktieägarnas beskattning.

Internationella omstruktureringar före år 1995

4 §

Övergångsbestämmelserna om internationella omstruktureringar är hämtade från övergångsbestämmelserna till lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10).

Mervärdesskatt

5 §

Övergångsbestämmelserna avseende skatt och ränta enligt den äldre lagen (1968:430) om mervärdeskatt kom till år 1994 (prop. 1993/94:99, bet. 1993/94SkU29, SFS 1994:201).

Övertagande av bankrörelse enligt äldre lag

6 §

Bestämmelsen är hämtad från 5 § den upphävda lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn m.m. (prop. 1991/92:119, bet 1991/92:NU32). Paragrafen behandlar verkan av övertaganden fram t.o.m. utgången av det sista beskattningsår då den upphävda lagen tillämpas. I

kommentaren till 39 kap. 15 § behandlas varför själva övertagandena inte finns med i IL och varför övergångsbestämmelserna behövs i ILP. Hänvisningen till 2 § 4 mom. elfte stycket SIL har inte tagits med, eftersom det tillämpas endast det år övertagandet sker.

Direktavdrag för byggnader och markanläggningar

7 §
Bestämmelsen om direktavdrag är hämtad från 11 § lagen (1994:1850) om direktavdrag för byggnader m.m. (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1).

Vinstdelningsskatt

8 §
Övergångsbestämmelsen i *första stycket* avseende vinstdelningsskatt tillkom år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 11). Bestämmelsen i *andra stycket* är hämtad från 6 § 1 mom. första stycket c SIL där den har en mer generell utformning (se kommentaren till 6 kap. 10 §). Den har funnits där sedan SIL:s tillkomst.

Till 6 kap.

Utländska bolag

9 §
Övergångsbestämmelsen till regleringen av vad som är utländska bolag kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:15, SFS 1993:1543 punkt 11).

Till 7 kap.

Förening som fått bestå som registrerad

10 §
Bestämmelsen om äldre ekonomiska föreningar är hämtad från 7 § 5 mom. åttonde stycket SIL. Den infördes i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL år 1977 (DsFi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet.

1976/77:SkU45, SFS 1977:572). Vid slopandet av den kommunala beskattningen av juridiska personer flyttades den till 7 § 5 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 och 1061). Hänvisningen ändrades år 1987 på grund av ny lagstiftning om ekonomiska föreningar (prop. 1987/88:51, SkU 1987/88:10, SFS 1987:1149).

Till 8 kap.

Ränta på skatter, tullar och avgifter

11 §

Bestämmelserna om ränta på tull m.m. är hämtade från 19 § första stycket trettioförsta ledet KL. Lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar upphörde att gälla den 1 april 1993 (SFS 192:680) och tullagen (1987:1065) den 1 januari 1995 (SFS 1994:1550 och 2063). Beträffande den tredje lagen som i dag finns med i 19 § första stycket trettioförsta ledet KL, tullagen (1973:670) som upphörde att gälla den 1 januari 1988 (1987:1070), bedöms övergångsbestämmelser vara onödiga.

Stipendier vid vuxenutbildning

12 §

Bestämmelsen om stipendier vid vuxenutbildning är hämtad från punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Förordningen (1995:559) om stipendium efter genomfört basår inom kommunal vuxenutbildning upphör att gälla den 1 januari 1998 (SFS 1996:842) varför endast en övergångsbestämmelse behövs för eventuella eftersläpande utbetalningar.

Till 9 kap.

Ränta som är undantagen från beskattning

13 §

Övergångsbestämmelserna angående ränta som är undantagen från beskattning i Sverige kom till år 1986 (prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43, SFS 1986:465 punkt 2 och 466).

Avgifter för olovligt byggande före den 1 juli 1987

14 §

Övergångsbestämmelserna angående avgift för olovligt byggande kom till år 1988 (prop. 1987/88:82, bet. 1987/88:NU30, SFS 1988:219).

Avgifter avseende studiemedel

15 §

Övergångsbestämmelserna angående avgift avseende studiemedel kom till år 1988 (prop. 1987/88:116, bet. 1987/88:SfU26, SFS 1988:878).

Ränta på skatt m.m. för tid före år 1993

16 §

Övergångsbestämmelserna avseende förbudet mot avdrag för ränta på skatter, tullar och avgifter kom till år 1992 (prop. 1991/92:93, bet. 1991/92SkU8, SFS 1992:651).

Avgifter avseende oljeprodukter

17 §

Övergångsbestämmelserna i fråga om sanktionsavgifter enligt lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter kom till år 1994 (prop. 1994/95:54, bet. 1994/95:SkU4, SFS 1994:1781). Den nuvarande utformningen anger mer allmänt att äldre föreskrifter gäller i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Ändringen avsåg två förbud mot avdrag för sanktionsavgifter. Det ena avsåg sanktionsavgifter som fördes in i aktiebolagslagen (1975:1385) genom nya bestämmelser som trädde i kraft den 1 januari 1995 varför övergångsbestämmelserna inte har någon betydelse i fråga om dem. Det andra föranleddes av att lagen om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter ersattes av lagen (1994:1776) om skatt på energi. Vid upphävandet av den tidigare lagen föreskrevs att den skulle tillämpas i fråga om förhållanden som hänförde sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen (den 1 januari 1995). Övergångsbestämmelsen har därför

omformulerats till att uttryckligen avse avgifter enligt den upphävda lagen.

Ränta på tull

18 §
Bestämmelsen om ränta på tull är hämtad från 20 § andra stycket sjunde ledet KL. Tullagen (1987:1065) upphörde att gälla den 1 januari 1995 (SFS 1994:1550 och 2063). Att avdragsförbudet för ränta infördes med verkan fr.o.m. år 1993 (jfr 16 §) har tagits in i paragrafen.

Underlåtet avdrag

19 §
Bestämmelsen om betalningsskyldighet på grund av underlåtet avdrag är hämtad från 20 § andra stycket sextonde ledet KL. Lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar upphörde att gälla den 1 april 1993 (SFS 1992:680).

Avgifter avseende elektriska anläggningar

20 §
Bestämmelsen om elektriska anläggningar är hämtad från 20 § andra stycket tjugotredje ledet KL. Bestämmelserna i 18 § lagen (1902:71 s. 1) innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar upphörde att gälla den 1 januari 1994 (SFS 1993:711 och 1646).

Till 11 kap.

Ersättningar på grund av arbetsgivares självrisk enligt 1916 års lag om olycksfall i arbete

21 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om ersättning från arbetsgivare som stått s.k. självrisk enligt lagen (1916:235) om försäkring för olycksfall i arbete kom till år 1954 (prop. 1954:64, bet. 1954:BevU31, SFS 1954:204).

Ersättningar vid sjukdom och olycksfall enligt lagstiftningen före år 1955

22 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om sådana livräntor vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring som fastställts enligt de bestämmelser som gällde före den 1 januari 1955 kom till år 1955 (prop. 1955:166, bet. 1955:BevU42, SFS 1955:245).

Livräntor fastställda före år 1976 eller på grund av skada före juli 1977

23 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om vissa äldre livräntor kom till år 1977 (prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41) och ändrades år 1978 (prop. 1977/78:64, bet. 1977/78:SkU46, SFS 1978:189).

Skadestånd fastställda före år 1977

24 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om periodisk utbetalning av skadestånd som har fastställts före år 1977 kom till år 1977 (prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41).

Avgångsbidrag när anställningen upphört före år 1991

25 §
Övergångsbestämmelserna angående avgångsbidrag när anställningen upphörde före år 1991 kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 26 och prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421).

Till 14 kap.

Juridisk persons underskott i kommanditbolag

26 §

Övergångsbestämmelsen avseende juridisk persons avdrag för underskott i kommanditbolag kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:15, SFS 1993:1543 punkt 3).

Lån med uppskjuten ränta

27 §

Bestämmelserna om lån med uppskjuten ränta är hämtade från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1978 i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL (prop. 1977/78:19, bet. 1977/78:SkU19, SFS 1977:1172). De bestämmelser i förordningen (1978:250) om statligt stöd till jordbrukets rationalisering som avsåg lån med uppskjuten ränta upphörde att gälla den 1 juli 1985 (SFS 1985:641). Äldre bestämmelser skulle fortsätta att gälla för lån som beviljats dessförinnan. Några nya lån hade inte beviljats efter utgången av budgetåret 1982/83. Skattereglerna kan därför ha betydelse endast under en begränsad tid och har flyttats till ILP.

Till 16 kap.

Allmännyttiga bostadsföretag

28 §

Övergångsbestämmelsen avseende tidigare schablonbeskattade allmännyttiga bostadsföretag kom till år 1993 (prop. 1992/93:241, bet. 1992/93:SkU30, SFS 1993:670 punkt 8).

Till 17 kap.

Vissa aktier och andelar

29 §

Paragrafen innehåller en hänvisning till vissa övergångsbestämmelser om särskild beräkning av anskaffningsvärde för aktier och andelar. Bestämmelserna gäller både när tillgångarna är lager och när en

avyttring skall beskattas enligt kapitalvinstreglerna. Vi har placerat dem bland de bestämmelser som avser kapitalvinst (46 kap.) och tagit in en hänvisning här.

Till 18 kap.

Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag före mars 1991

30 §
Övergångsbestämmelserna angående anslutningsavgifter och anläggningsbidrag kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 17).

Överavskrivning före taxeringsåret 1991

31 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om överavskrivning kom till år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343).

Till 19 kap.

Värmepannor, hissmaskineri o.d. anskaffade före mars 1991

32 §
Övergångsbestämmelserna angående värmepannor, hissmaskineri o.d. kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 14).

Nyttjanderättshavares förbättringar före mars 1991

33 §
Övergångsbestämmelserna angående nyttjanderättshavares förbättringar kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 16).

Reparation och underhåll vid statligt stöd beslutat före 1992

34 §
Övergångsbestämmelserna angående reparation och underhåll i samband med statliga lån och bidrag kom till år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832 punkt 1 andra meningen).

Till 20 kap.

Utvinning av naturtillgång påbörjad före april 1981

35 §
Övergångsbestämmelserna angående substansminskning kom till år 1981 (prop. 1980/81:104, bet. 1980:81:SkU40, SFS 1981:256 punkt 2).

Diken och skogsvägar färdiga före mars 1983

36 §
Övergångsbestämmelserna angående diken och skogsvägar kom till år 1982 (prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:323).

Markanläggningar anskaffade före mars 1991

37 §
Övergångsbestämmelserna angående markanläggningar kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 15).

Till 21 kap.

Äldre skogsinnehav

38 §
Övergångsbestämmelserna angående skogsavdrag kom till år 1979 (prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500 punkt 3) och justerades år 1982 (prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:324).

Förvärv av skogsfastighet under år 1981

39 §
Bestämmelsen om skogsavdrag efter vissa fastighetsförvärv är hämtad från lagen (1982:60) om beräkning av avdrag på grund av avyttring av skog i vissa fall (bet. SkU 1981/82:28).

Till 23 kap.

Avyttringar av fastigheter före år 2000

40 §
Övergångsbestämmelserna angående återföring av värdeminskningsavdrag när omkostnadsbeloppet beräknas med tillämpning av äldre regler kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 8).

41 §
Övergångsbestämmelserna angående återföring av värdeminskningsavdrag vid avyttring av fastighet som övergick till att vara privatbostadsfastighet den 1 januari 1991 kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 9).

Till 24 kap.

Fastigheter förvärvade före mars 1983

42 §
Vid regleringen år 1981 av i vilka fall fastigheter utgjorde lagertillgångar i byggnadsrörelse och handel med fastigheter gavs inga uttryckliga bestämmelser om vad som skulle gälla för redan förvärvade fastigheter. Bestämmelserna har emellertid tolkats så att de nya reglerna gäller endast för förvärv fr.o.m. det första beskattningsår då de nya reglerna tillämpas (RÅ 1982 1:46). Vi har också utgått ifrån att karaktären vid övergången kvarstår och inte påverkas av exempelvis byggnadsarbeten. Vi har infört en uttrycklig regel av den innebörden. De nya bestämmelserna kom till år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295).

En- och tvåfamiljsfastigheter förvärvade före år 1983

43 §
Övergångsbestämmelserna angående s.k. byggmästarvillor kom till år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295 punkt 2). Bestämmelsen har utformats så att det klart framgår att bosättningskravet gäller även icke nedskrivna fastigheter och hela åren 1981 och 1982 (RÅ 1985 1:85).

Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag förvärvade före år 1983

44 §
Övergångsbestämmelserna angående aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag som förvärvats före år 1983 kom till år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295 punkt 3).

Lagerfastigheter förvärvade före år 1991

45 §
Övergångsbestämmelserna angående beräkning av anskaffningsvärdet för fastigheter som blivit lagertillgångar i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 20).

Till 25 kap.

Pensionsutfästelser före år 1967

46 §
Övergångsbestämmelserna för pensionsutfästelser som lämnats före år 1967 angående beräkning av avdrag för avsättning till pensionsstiftelse och för kontoavsättning samt av disponibla pensionsmedel som skall tas upp som intäkt kom till år 1967 (prop. 1967:84, bet. 1967:BevU45, SFS 1967:546).

Pensionsutfästelser före år 1976

47 §

Övergångbestämmelserna i fråga om pensionsutfästelser före år 1976 kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 8 §) och ändrades år 1976 (prop. 1976/77:48, bet. 1976/77:SkU14, SFS 1976:1100). I bestämmelsen hänvisas till punkt 2 e åttonde stycket av anvisningarna till 29 § KL som efter en då genomförd ändring (SFS 1976:1099) innehöll den s.k. alternativregeln. Denna har sedermera dels flyttats till punkt 20 e sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL, dels ändrats. Vi förutsätter emellertid att hänvisningen skall avse den nuvarande alternativregeln.

Till 26 kap.

Näringsbidrag m.m. före mars 1984

48 §

Övergångsbestämmelserna angående näringsbidrag kom till år 1983 (prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311 punkt 1).

Räntebidrag före år 1992

49 §

Övergångsbestämmelserna angående avdrag vid återbetalning av räntebidrag kom till år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832 punkt 1 första meningen och 1833 punkt 1). Vi har omformulerat bestämmelsen så att innebörden framgår utan hänvisning till äldre lydelse. Bestämmelserna gäller såväl näringsfastigheter som privatbostadsfastigheter. Vi har placerat bestämmelsen i anslutning till reglerna om näringsbidrag med en hänvisning från reglerna avseende 41 kap.

Stöd till kreditinstitut

50 §

Genom lagen (1993:5) om inkomstskatteregler vid statligt stöd till vissa kreditinstitut infördes särskilda skatteregler för sådant stöd där

återbetalningsplikten uppställs i förhållande till ägarna och inte till kreditinstitutet som erhöll stödet (prop. 1992/93:135, bet. 1992/93:NU16).

Bakgrunden till lagen var de åtgärder som vidtogs med början under hösten 1992 för att stärka betalningssystemet och säkerställa kreditförsörjningen. Vid lagens tillkomst fanns i propositionen en redogörelse för hur stödet till banksektorn avsågs bli utformat. Den närmare regleringen av stödet skedde först senare under året genom lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut (prop. 1992/93:245, bet. 1992/93:NU35). Skattereglerna kunde därför inte kopplas till den lagen genom en hänvisning men syftet var uppenbarligen var att reglera just det då aktuella stödet.

Lagen om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut har upphört att gälla den 1 juli 1996 (prop. 1995/96:172, bet. 1995/96:NU25, SFS 1996:589). Här ges regler för återbetalning av mottaget stöd.

Bidrag från Stiftelsen Svenska Filminstitutet före år 1994

51 §

Övergångsbestämmelserna angående bidrag från Stiftelsen Svenska Filminstitutet kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1552).

Till 27 kap.

Reservfond hos landshypoteksinstitutionen

52 §

Övergångsbestämmelserna angående reservfond hos landshypoteksinstitutionen kom till år 1994 (prop. 1993/94:216, bet. 1993/94:NU27, SFS 1994:762).

Äldre övertaganden av periodiseringsfond

53 §

Bestämmelsen om verkan av gjorda övertaganden är hämtad från 7 § PFL. Här regleras verkan av gjorda övertaganden i två fall. I kommentarerna till 27 kap. 14 § och 39 kap. 15 § behandlas varför

själva övertagandena inte finns med i IL och varför övergångsbestämmelserna behövs i ILP.

Till 30 och 31 kap.

Skatteutjämningsreserv

54 §

Övergångsbestämmelserna angående skatteutjämningsreserv kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536 och 1537). De omfattar i dag också allmän investeringsreserv men någon sådan kan inte finnas kvar vid 2001 års taxering.

Till 31 kap.

Återfört avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv

55 §

Enligt 7 § tredje stycket RFL skall avdrag göras vid beräkning av det justerade resultatet för återfört avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536). Eftersom återföring enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv skall ske senast vid 2002 års taxering har bestämmelsen förts över till ILP.

Till 34 kap.

Tillgångar förvärvade genom utdelning beslutad före år 1986

56 §

Övergångsbestämmelserna angående tillgångar som förvärvats genom skattefri utdelning kom till år 1986 (prop. 1985/86:78, bet. 1985/86:21, SFS 1986:124). I den nuvarande lydelsen anges endast att de nya bestämmelserna om kontinuitet tillämpas bara på utdelning som beslutats efter år 1985. Vi har uttryckligen reglerat att anskaffningsvärdet vid utdelning dessförinnan är marknadsvärdet, jfr RÅ 1985 1:64.

Utdelning under år 1994

57 §
Övergångsbestämmelsen angående skattefri utdelning kom till år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 punkt 4). Formellt är den nuvarande övergångsbestämmelsen inte begränsad bakåt i tiden. Före år 1994 gällde emellertid samma regler som efter lagändringen varför den har betydelse endast för utdelning under år 1994.

Till 35 kap.

Fusioner mellan ekonomiska föreningar före mars 1956

58 §
Övergångsbestämmelserna angående fusioner mellan ekonomiska föreningar före mars 1956 kom till år 1957 (prop. 1957:46, bet. 1957:BevU8, SFS 1957:72). Angående rättsläget före lagstiftningen, se RN 1955 nr 2:4.

Fusioner mellan jordbrukskassor enligt äldre lag

59 §
Övergångsbestämmelserna angående fusioner enligt den upphävda lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen kom till år 1987 (prop. 1986/87:42, bet. 1986/87:SkU40, SFS 1987:657 punkt 2).

Fusioner mellan sparbanker enligt äldre lag och övertagande av bankrörelse före juli 1987

60 §
Övergångsbestämmelserna angående fusioner enligt den upphävda lagen (1955:416) om sparbanker och övertagande av ett bankaktiebolags hela bankrörelse kom till år 1987 (prop. 1986/87:42, bet. 1986/87:SkU40, SFS 1987:657 punkt 3).

Fusioner mellan ekonomiska föreningar enligt äldre lag

61 §
Övergångsbestämmelserna angående fusioner enligt den upphävda lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar kom till år 1987 (prop. 1987/88:51, bet. 1987/88:SkU10, SFS 1987:1149).

Till 36 och 37 kap.

Skatteutjämningsreserv till och med 2002 års taxering

62 §
Övergångsbestämmelserna angående skatteutjämningsreserv vid internationella fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser kom till år 1994 (prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1854).

Till 38 kap.

Reserv hos skadeförsäkringsföretag före år 1982

63 §
Övergångsbestämmelserna angående äldre fonder hos skadeförsäkringsföretag kom till i KL år 1982 (prop. 1982/83:24, bet. 1982/83:NU4, SFS 1982:1087) och överflyttades till SIL år 1984 (prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1061 punkt 8).

Till 39 kap.

Ägarförändringar, fusioner m.m. före år 1994

64 §
Övergångsbestämmelserna om underskott är hämtade från övergångsbestämmelserna till lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15).

Övertagande av bankrörelse

65 §

Bestämmelsen är hämtad från 12 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15). Paragrafen behandlar verkan av gjorda övertaganden. I kommentaren till 39 kap. 15 § behandlas varför själva övertagandena inte finns med i IL och varför övergångsbestämmelserna behövs i ILP.

Överlåtelse av aktier eller andelar i statliga banker före juli 1996

66 §

Övergångsbestämmelserna angående underskottsavdrag efter överlåtelse av aktier eller andelar i statliga banker m.m. kom till år 1996 (prop. 1995/96:172, bet. 1995/96:NU25, SFS 1996:592). En tidigare motsvarande bestämmelse i 27 § lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut upphörde att gälla den 1 juli 1996.

Till 40 och 41 kap.

Räntekompensation åren 1991–1993

67 §

Övergångsbestämmelsen avseende räntekompensation kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:15, SFS 1993:1543 punkt 10).

Till 41 kap.

Räntebidrag före år 1992

68 §

Paragrafen innehåller en hänvisning till övergångsbestämmelsena om återbetalning av räntebidrag som uppburits före år 1992. Bestämmelsen avser såväl näringsfastigheter som privatbostadsfastigheter. Den har placerats i anslutning till reglerna om näringsbidrag och en hänvisning tagits in här.

Till 42 kap.

Periodisk ersättning på grund av avyttring före den 1 juli 1984

69 §
Övergångsbestämmelserna angående egendomslivränta kom till år 1984 (prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52, SFS 1984:498).

Avyttringar före år 1991 som ej beskattats senast år 1991

70 §
Övergångsbestämmelserna angående avyttringar som skett före år 1991 men inte beskattats senast vid 1991 års taxering kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 2).

Tillkommande ersättningar vid avyttringar före år 1991

71 §
Övergångsbestämmelserna angående tilläggsköpeskillingar vid avyttringar som beskattats senast vid 1991 års taxering kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 3).

Till 43 kap.

Fastighetsförvärv från närstående m.fl. före år 1968

72 §
Övergångsbestämmelserna angående fastighetsförvärv från närstående m.fl. kom till år 1967 (prop. 1967:153, bet. 1967:BevU64, SFS 1967:748 punkt 7). Den nuvarande utformningen kan ge anledning till tvekan om vilken som är den avgörande tidpunkten för inflytande i ett företag resp. delaktighet i ett dödsbo. Vi har förutsatt att den avgörande tidpunkten är när det förvärv skedde som under de angivna villkoren inte skall beaktas.

Avyttringar av fastigheter före år 2000

73 §
Övergångsbestämmelserna angående beräkning av kapitalvinst vid avyttring av fastigheter kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 4) och justerades år 1993 (prop. 1993/94:45, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1993:1471).

Fastigheter förvärvade före år 1980 och avyttrade före år 2000

74 §
Övergångsbestämmelserna angående fastigheter som förvärvats före år 1980 kom till år 1980 (prop. 1980/81:32, bet. 1980/81:SkU10, SFS 1980:998 punkt 2).

Avyttring av ersättningsfastighet före år 2000

75 §
Övergångsbestämmelserna angående avyttring av ersättningsfastighet kom till år 1980 (prop. 1980/81:32, bet. 1980/81:SkU10, SFS 1980:998 punkt 3).

Reparation och underhåll vid statligt stöd

76 §
Övergångsbestämmelser i samband med ändringar av reglerna har införts år 1979 (prop. 1978/79:209, SkU 1979/80:11, SFS 1979:1017), år 1983 (prop. 1983/84:40 bil. 9, BoU 1983/84:11, SFS 1983:972), år 1986 (prop. 1986/87:45, SkU 1986/87:15, SFS 1986:1244) och år 1991 (prop. 1991/92:48, 1991/92:60, 1991/92:SkU8, 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832 punkt 1 och 1833). Vi har sammanfört bestämmelserna till en generell regel.

Till 44 kap.

Bostadsrätter förvärvade från närstående år 1983

77 och 78 §§
Övergångsbestämmelserna angående förvärv av bostadsrätter från närstående under år 1983 kom till år 1983 (prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU13, SFS 1983:1043 punkterna 2 och 4).

Till 46 kap.

Ej marknadsnoterade värdepapper förvärvade före den 2 april 1971

79 §
Övergångsbestämmelserna angående vissa äldre värdepappersinnehav kom till i KL år 1976 (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:343 punkt 3) och överfördes med vissa justeringar till SIL år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 7). Vid överföringen ändrades den angivna tiden för innehav från *fem år* till *mer än fem år*. Eftersom ändringen inte kommenterats och kan ha berott på ett förbiseende och kravet på minst fem års innehav stämde överens med tidigare sätt att beräkna tidsgränser för innehav har vi utgått från 1976 års lydelse. Paragrafen har utformats så att det i stället anges när värdepapperen senast skall ha förvärvats. Vidare har vi uttryckligen reglerat vilket värde som skall användas för värdepapper som var noterade vid utgången av år 1975 men inte vid avyttringen. Slutligen har en hänvisning till äldre bestämmelser att tillgångar som förvärvats genom benefika fång anses förvärvade genom föregående onerösa fång ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i IL.

Vissa aktieförsäljningar och återköp under åren 1973 och 1974

80 §
Övergångsbestämmelserna angående återköp vid s.k. interna aktieöverlåtelser kom till år 1973 (prop. 1973:207, bet. 1973:SkU76, SFS 1973:1057). Vi har lagt till en hänvisning till nionde stycket i 35 § 3 mom. KL eftersom bestämmelsen berör bara dessa överlåtelser.

Konvertibla skuldebrev förvärvade före den 2 juli 1980

81 §
Övergångsbestämmelserna angående konvertibla skuldebrev som innehafts minst fem år den 1 juli 1985 kom till år 1983 (prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:307 punkt 4).

Andelar i aktiesparfonder förvärvade genom insättningar före år 1984 eller under första kvartalet 1984

82 §
Övergångsbestämmelsen om anskaffningsvärde för andelar i aktiesparfonder är överflyttade från lagen (1990:692) om upphävande av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU31).

Optionsskuldebrev förvärvade före den 1 juli 1985

83 §
Övergångsbestämmelserna angående kapitalförlust på optionsskuldebrev tillkom år 1983 (prop. 1984/85:97, bet. 1984/85:SkU27, SFS 1985:74 och prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:307 punkt 3). Vi har slagit samman de båda övergångsbestämmelserna till en som avgränsar såväl bakåt som framåt i tiden de kapitalförluster för vilka avdragsförbudet kvarstår.

Aktier förvärvade år 1993 genom skifte av föreningsbank

84 §
Bestämmelserna om anskaffningsvärdet för aktier som erhållits vid föreningsbankerna ombildning till aktiebolag är hämtade från 3 § lagen (1992:1061) om inkomstskatteregler vid ombildning av föreningsbank till bankaktiebolag (prop. 1992/93:69, bet. 1992/93:NU7).

Aktier som skiftats ut från löntagarfond

85 §
Bestämmelserna om anskaffningsvärde för aktier som skiftats ut från löntagarfonderna är hämtade från lagen (1992:1091) om inkomstskatteregler vid utskiftning av aktier i vissa fall (prop. 1992/93:108, bet. 1992/93:SkU8). Lagen innehöll också regler om skattefrihet för de mottagna aktierna. År 1993 (prop. 1992/93:125, bet. 1992/93:SkU24, SFS 1993:151) kompletterades lagen med bestämmelser om överföring till annat bolag i samma koncern utan skattekonsekvenser och om anskaffningsvärdet efter sådan överföring. Tillämpningen av dessa regler begränsades till 1993 och 1994 (i vissa fall även 1995) års taxeringar. Det är emellertid uppenbart att syftet var att denna begränsning skulle avse bara själva överföringarna, inte anskaffningsvärdet efter gjorda överföringar. Vi har därför tagit med också reglerna om detta.

Fusioner mellan ekonomiska föreningar före år 1993

86 §
Övergångsbestämmelserna om anskaffningsvärde för andelar i ekonomiska föreningar efter fusion kom till år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344).

Kapitalförluster vid 1994 års taxering på grund av inlösen av aktie

87 §
Övergångsbestämmelsen avseende utskiftning efter kapitalförlust vid inlösen av aktier kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:15, SFS 1993:1543 punkt 9).

Andelar förvärvade vid landshypoteksinstitutionens ombildning vid årsskiftet 1994/1995

88 §
Bestämmelserna om anskaffningsvärdet för andelar som erhållits vid ombildning av landshypoteksinstitutionen är hämtade från 3 § lagen (1994:760) om inkomstskatteregler vid ombildning av landshypoteksinstitutionen (prop. 1993/94:216, bet. 1993/94:NU27).

Aktiebyten under år 1994

89 §
Övergångsbestämmelserna angående anskaffningsvärdet efter utbyte under år 1994 av aktier och andelar i vissa fastighetsägande företag kom till år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 punkt 11).

Kapitalförluster på andelar i värdepappersfonder

90 §
Övergångsbestämmelserna angående klassificeringen av värdepappersfonder kom till år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 punkt 12).

Till 47 kap.

Skatteutjämningsreserv i handelsbolag

91 §
Bestämmelsen om justering av anskaffningsvärde för andel i handelsbolag med sådan del av en survavsättning som inte skall tas upp som intäkt är hämtad från 9 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15).

Till 52 kap.

Sparat utdelningsutrymme till och med år 1993

92 §
Övergångsbestämmelserna i fråga om sparat utdelningsutrymme t.o.m. år 1993 kom till år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778 punkt 4).

Sparat utdelningsutrymme till och med år 1994

93 §
Övergångsbestämmelserna angående kapitalunderlaget vid beräkning av sparat utdelningsutrymme kom till år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 punkt 6).

Till 56 kap.

Äldre ränteförmånliga lån

94 §
Bestämmelsen om äldre ränteförmånliga lån är hämtad från punkt 10 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL. Den infördes där år 1992 (prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596).

Till 57 kap.

Periodiska understöd utfästa före den 9 november 1973

95 §
Övergångsbestämmelserna angående avdragsrätt för äldre periodiska understöd kom till år 1973 (prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113 och 1114).

Underskott i verksamhet påbörjad före år 1996

96 §
Övergångsbestämmelserna angående allmänt avdrag för underskott i nystartad näringsverksamhet kom till år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1624).

Statens offentliga utredningar 1997

Kronologisk förteckning

1. Den nya gymnasieskolan - steg för steg. U.
2. Inkomstskattelag, del I-III. Fi.

Statens offentliga utredningar 1997

Systematisk förteckning

Utbildningsdepartementet
Den nya gymnasieskolan – steg för steg. [1]

Finansdepartementet
Inkomstskattelag, del I-III. [2]

KUNGL. BIBLIOTEKET
STOCKHOLM